

Paolo Tonalini
Notaio

L'assegnazione o cessione agevolata dei beni ai soci e la trasformazione in società semplice

Pavia, 19 aprile 2023

NOTAIO PAOLO TONALINI

STRADELLA (PV) – Via Dallagiovanna 16 – Tel. 0385 48564

PAVIA – Viale Cesare Battisti 17 – Tel. 0382 530207

notaio@tonalini.it

Seguici sul sito: tonalini.it oppure su   

Le agevolazioni fiscali

Le tre soluzioni agevolate

La legge di bilancio 2023 ha riaperto i termini per l'assegnazione agevolata di beni immobili ai soci, e la trasformazione agevolata in società semplice, consentendo così di risolvere diverse situazioni in cui **non ci sono più ragioni per mantenere i beni all'interno della società** (art. 1, commi 100-105, della legge 29 dicembre 2022 n. 197).

Si tratta inoltre di una soluzione interessante per chi ha intenzione di deliberare lo **scioglimento** della società, o arrivare alla **cancellazione delle società che già sono da tempo in liquidazione**.

Con le regole ordinarie, l'imposizione fiscale per la fuoriuscita dei beni immobili dalla società potrebbe risultare talmente gravosa da sconsigliarne l'attuazione. Grazie a queste agevolazioni, invece, l'operazione può essere presa in considerazione.

La legge di bilancio 2023, riprendendo le disposizioni della precedente agevolazione scaduta nel 2017, ha previsto **agevolazioni fiscali in tre situazioni**:

- l'**assegnazione di beni ai soci**;
- la **cessione di beni ai soci**;
- la **trasformazione in società semplice**.

Le agevolazioni sono **applicabili dal 1 gennaio al 30 settembre 2023**.

L'Agenzia delle entrate aveva fornito la propria interpretazione delle norme relative alla precedente agevolazione nella *circolare 1° giugno 2016, n. 26/E* e nella *circolare 16 settembre 2016, n. 37/E*, che probabilmente rimangono attuali, poiché le nuove norme riproducono quasi testualmente le precedenti.

Le agevolazioni fiscali si applicano a tutti i tipi di società commerciali (società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni), con la sola eccezione delle cooperative. Sono escluse le società semplici, che non possono svolgere attività commerciale.

Le agevolazioni si applicano a condizione che tutti i **soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022**, ovvero che siano stati iscritti entro trenta giorni dal primo gennaio 2023 in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al primo ottobre 2022.

L'Agenzia delle entrate aveva precisato che per le società **non obbligate alla tenuta del libro soci** (che sono la maggioranza, essendo questo ormai previsto solo per le società per azioni) occorre **fare riferimento a un titolo di data certa**. Nella maggior parte dei casi, dunque, si farà riferimento a un **atto notarile** (costituzione della società o successivo acquisto delle quote sociali).

L'Agenzia delle entrate aveva precisato anche che la percentuale di partecipazione del socio della quale occorre tenere conto al fine dell'assegnazione è quella esistente alla data dell'assegnazione stessa, pertanto **la percentuale di partecipazione dei soci può essere variata dal 30 settembre 2022 alla data dell'assegnazione**. E' dunque ammessa la **cessione di quote tra soci**, e anche l'eventuale uscita di uno o più soci dopo il 30 settembre 2022, mentre in caso di ingresso di nuovi soci successivamente a tale data, questi non potranno avvalersi delle agevolazioni. Fa eccezione soltanto l'ipotesi del **subentro dell'erede**, che potrà avvalersi delle agevolazioni poiché non si tratta di un'ipotesi di cessione volontaria della partecipazione.

L'Agenzia delle entrate ha precisato inoltre che l'agevolazione è applicabile anche quando le partecipazioni sono intestate a **società fiduciarie**, purché queste risultino iscritte al libro soci al 30 settembre 2022, e sia fornita la **prova che il rapporto fiduciario sia sorto anteriormente a tale data**.

In caso di **fusione o scissione**, le società beneficiarie possono procedere all'assegnazione dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizione che questi fossero **soci delle società di provenienza alla data del 30 settembre 2022**.

I beni agevolati

Le agevolazioni fiscali riguardano i **beni immobili** (fabbricati o terreni) **diversi da quelli strumentali per destinazione**, e i **beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali** per l'attività propria dell'impresa.

Sono dunque esclusi dall'agevolazione i beni immobili strumentali per destinazione, ovvero quelli utilizzati per l'attività propria dell'impresa. Tra questi rientrano anche gli immobili strumentali per natura (quelli compresi nelle categorie catastali B, C, D, E, A/10) che sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Possono invece essere oggetto dell'agevolazione gli immobili **strumentali per natura** concessi in locazione o comodato, o comunque **non direttamente utilizzati dall'impresa**; gli **immobili merce**; gli **immobili patrimonio**, se non sono utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, come per esempio le abitazioni e i terreni, agricoli o edificabili.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che non si considerano strumentali i beni di proprietà delle società che hanno per oggetto la gestione e locazione di beni immobili (società immobiliari).

Sono invece esclusi dall'agevolazione, perché strumentali, i terreni agricoli coltivati direttamente dalla società che ne è proprietaria.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la destinazione strumentale o meno dei beni debba essere **verificata al momento in cui è stipulato l'atto di assegnazione** (o di cessione), e non al momento della precedente delibera, e che il cambio di destinazione, purché effettivo e non simulato, può avvenire anche in prossimità dell'atto di assegnazione, senza che ciò possa configurare un abuso del diritto.

Secondo l'Agenzia delle entrate, inoltre, nell'ipotesi di società che si trovano in una **fase di liquidazione** (in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito e debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività) gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata (*Circolare 1° giugno 2016, n. 26/E*).

L'Agenzia delle entrate ha precisato infine che l'agevolazione è concessa solo per il trasferimento ai soci della **proprietà dei beni**, e non di un singolo diritto reale sugli stessi, fatto salvo il caso in cui a seguito del trasferimento del diritto parziario il socio divenga pieno proprietario del bene, essendo già in precedenza titolare del solo usufrutto o della sola nuda proprietà.

Le imposte sostitutive

Le norme agevolative prevedono l'applicazione **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)**.

L'imposta sostitutiva si applica sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva si applica 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 dell'assegnazione (le cosiddette società di comodo).

Un'ulteriore agevolazione è rappresentata dal fatto che per gli immobili, su richiesta della società, **il valore normale può essere determinato in misura pari al cosiddetto "valore catastale"**, cioè al valore risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori previsti dalla legge, e ciò rappresenta, nella maggior parte dei casi, un indubbio vantaggio.

Ricordiamo che i coefficienti da applicare alle rendite per calcolare il valore catastale degli immobili sono i seguenti:

TIPOLOGIA	COEFFICIENTE
Terreni	112,5
Categoria C/1 ed E	42,84
Categoria A/10 e D	63
Tutti gli altri fabbricati	126
Categoria B	176,40
Fabbricati "Prima Casa"	115,5

Inoltre, **le riserve in sospensione d'imposta annullate** per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad **imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento**.

Le imposte sostitutive devono essere pagate in **due rate**, e precisamente il 60% entro il **30 settembre 2023** e il rimanente 40% entro il **30 novembre 2023**.

L'assegnazione dei beni ai soci

Le ipotesi di assegnazione

Le norme fiscali **non prevedono deroghe alla disciplina civilistica**, pertanto l'assegnazione dei beni ai soci può avvenire soltanto nell'ambito delle fattispecie previste dalla legge.

Possiamo dunque ipotizzare l'assegnazione di beni in natura in caso di:

- **riduzione del capitale;**
- **distribuzione ai soci di riserve** (di utili o di capitale);
- liquidazione del socio in caso di **recesso;**
- liquidazione conseguente allo **scioglimento** della società.

In ciascuna delle ipotesi di assegnazione è necessario rispettare le norme civilistiche che regolano la fattispecie, poiché l'agevolazione opera esclusivamente sotto il profilo fiscale.

Ricordiamo dunque che **il valore dei beni assegnati ai soci deve essere sempre proporzionale alle quote di partecipazione** di ciascun socio nella società (teniamo presente, però, che nel caso in cui lo statuto o i patti sociali prevedano una **ripartizione degli utili tra i soci in percentuali diverse** rispetto alle quote di partecipazione al capitale sociale, l'assegnazione di beni conseguente alla delibera di distribuzione di riserve di utili deve avvenire in proporzione alle percentuali di partecipazione agli utili previste per ciascun socio).

Al fine di verificare la corrispondenza tra il valore dei beni assegnati a ciascun socio e la sua quota di partecipazione, **deve essere considerato il valore normale (valore di mercato) dei beni assegnati**, anche quando le norme fiscali consentono di fare riferimento al valore catastale. L'utilizzo del valore catastale, che, come è noto, oggi è generalmente molto diverso dal valore reale degli immobili, comporterebbe infatti l'attribuzione ai soci di valori non corrispondenti alle rispettive percentuali di partecipazione al capitale della società. Ciò non esclude comunque **una certa elasticità nella valutazione dei singoli beni** oggetto di assegnazione, in presenza di un **accordo unanime** tra i soci.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che **non costituisce abuso del diritto la successiva cessione a terzi dei beni che sono stati oggetto di assegnazione agevolata ai soci** in seguito alla messa in liquidazione della società.

Nel caso in cui l'assegnazione dei beni in misura proporzionale alle quote di partecipazione non consenta di ottenere il risultato desiderato dai soci, è comunque possibile combinare l'assegnazione di beni immobili (o mobili registrati) agevolata con l'**assegnazione di altri beni non oggetto di agevolazione fiscale**, e quindi prima di tutto del denaro presente sui conti correnti della società, oppure prevedere l'accollo di debiti sociali da parte dell'uno o dell'altro socio, che va a ridurre il valore dei beni assegnati (tenendo conto, però, delle limitazioni previste in sede di assegnazione conseguente allo scioglimento della società).

In alternativa, si può ipotizzare l'**assegnazione indivisa del patrimonio immobiliare ai soci**, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, e la successiva **divisione** tra di essi, anche con **conguagli in denaro**.

Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'Irap

In caso di assegnazione, l'agevolazione fiscale consiste nell'applicazione **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi** e dell'imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**), sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva si applica 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 dell'assegnazione (le cosiddette società di comodo).

Un'ulteriore agevolazione è rappresentata dal fatto che per gli immobili, su richiesta della società, **il valore normale può essere determinato in misura pari al cosiddetto "valore catastale"**, cioè al valore risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori previsti dalla legge, e ciò rappresenta, nella maggior parte dei casi, un indubbio vantaggio.

Inoltre, **le riserve in sospensione d'imposta annullate** per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad **imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento**.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che **le riserve da annullare sono commisurate al valore fiscale del bene assegnato**, e che **le riserve in sospensione d'imposta** possono essere utilizzate soltanto nella misura necessaria a consentire l'assegnazione **dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili** (di utili o di capitale).

Le imposte indirette

Un'altra agevolazione riguarda le imposte indirette applicate sul trasferimento dei beni dalla società ai soci.

Per le assegnazioni ai soci, **l'imposta di registro applicata in misura proporzionale è ridotta alla metà, e le imposte ipotecarie e catastali si applicano sempre in misura fissa**.

L'Agenzia delle entrate aveva confermato che nell'ambito dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci **è sempre possibile fare riferimento al valore catastale degli immobili**, accogliendo così l'interpretazione suggerita dal Consiglio Nazionale del Notariato. Questo punto non appariva chiaro, poiché la legge fa espresso riferimento al valore catastale solo per il calcolo dell'importo su cui applicare l'imposta sostitutiva, quindi è importante che l'Agenzia delle entrate abbia chiarito che **tale disposizione di favore si estende anche alla base imponibile dell'imposta di registro**. Ricordiamo, infatti, che le regole ordinarie **avrebbero consentito di utilizzare il valore catastale solo per le abitazioni e relative pertinenze**, mentre per i fabbricati strumentali e i terreni agricoli le imposte si sarebbero applicate sul valore normale.

La disposizione che prevede l'applicazione delle **imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in qualsiasi caso di assegnazione agevolata**, come risultante dalla formulazione finale della legge di stabilità, consente di evitare l'applicazione delle imposte del 3% e 1% ordinariamente previste per il trasferimento dei fabbricati non abitativi, e rappresenta un'altra importante agevolazione.

Non sono invece previste agevolazioni per l'**Iva**, che se dovuta **si applica nella misura ordinaria**.

Ricordiamo peraltro che, secondo le regole ordinarie, in molti casi il trasferimento dei fabbricati potrà avvenire in **esenzione dell'Iva** (ad eccezione di quelli costruiti dalla società e ultimati da meno di cinque anni), ma dovranno essere attentamente valutate le conseguenze della mancata opzione per l'applicazione dell'Iva sulla **rettifica delle eventuali detrazioni attuate nei dieci anni precedenti** (*art. 19-bis2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*), anche in relazione alle eventuali spese di manutenzione o di recupero edilizio.

Teniamo però presente che, contrariamente a quanto ordinariamente previsto per la cessione a titolo oneroso, **l'amministrazione finanziaria considera "fuori campo" Iva le assegnazioni ai soci di beni per i quali non è stata operata, al momento dell'acquisto, la detrazione dell'Iva**, essendo l'assegnazione equiparata all'autoconsumo dei beni (*art. 2, comma 2, numero 5 del d.P.R. 633/72*), e pertanto, per esempio, le assegnazioni di beni che sono stati acquistati da un privato, conferiti da un socio persona fisica oppure acquistati prima del 1973, anno di entrata in vigore della legge sull'Iva.

Se l'assegnazione è "fuori campo" Iva, non opera il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro (*art. 40 del d.P.R. 131/1986*), pertanto l'assegnazione è **soggetta ad imposta di registro proporzionale anziché fissa**.

Ciò incide sulla tassazione degli atti di **assegnazione di fabbricati non abitativi** (essendo i fabbricati abitativi sempre soggetti ad imposta di registro, con la sola eccezione di quelli di nuova costruzione), i quali pertanto, se acquistati senza detrazione dell'Iva, saranno **sempre soggetti all'imposta di registro proporzionale** (mentre in caso di cessione, l'imposta di registro è sempre dovuta in misura fissa, non solo quando si applica l'Iva, ma anche quando l'operazione è esente da Iva e non viene esercitata la relativa opzione).

Ciò incide anche sulla tassazione degli atti di **assegnazione di terreni edificabili**, che se acquistati senza detrazione dell'Iva saranno **soggetti all'imposta di registro proporzionale**.

Le imposte sui redditi del socio

Le imposte sul reddito eventualmente applicabili nei confronti dei soci assegnatari rappresentano l'aspetto più delicato dell'operazione, che deve essere attentamente considerato al fine di valutarne la convenienza.

L'Agenzia delle entrate aveva però chiarito un aspetto importante a favore del contribuente, precisando che **il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società comporta l'esclusione di qualsiasi ulteriore tassazione anche per i soci, limitatamente all'importo sul quale l'imposta sostitutiva è stata corrisposta.**

Nelle **società di capitali**, l'assegnazione ai soci può avvenire mediante riduzione di riserve di utili oppure mediante riduzione di capitale o di riserve di capitale. Nelle **società di persone**, invece, essendo gli utili già tassati per trasparenza in capo ai soci, le riserve di utili risultano irrilevanti sotto il profilo fiscale, ma l'assegnazione dei beni può comportare l'applicazione di imposte sul reddito in capo ai soci quando avviene mediante riduzione di capitale o di riserve di capitale.

Se l'assegnazione avviene mediante **riduzione di riserve di utili**, l'utile in natura conseguito dal socio in virtù dell'assegnazione dei beni sociali corrisponde al **valore normale dei beni assegnati (o il valore catastale, in caso di esercizio di tale opzione) al netto dell'importo soggetto a imposta sostitutiva in capo alla società.**

Sull'utile così calcolato si applica l'**imposta sui redditi**, in capo al socio assegnatario, secondo le modalità ordinarie.

Se l'assegnazione dei beni ai soci avviene mediante **riduzione di capitale o di riserve di capitale**, invece, non si verifica una distribuzione di utili in natura, quindi non è prevista una tassazione in capo al socio assegnatario. Di fatto, **il socio si vede restituire il proprio versamento in conto capitale sotto forma di bene immobile.**

In conseguenza dell'assegnazione dei beni, però, il **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione sociale deve essere aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva, e ridotto di un importo corrispondente al valore normale (o al valore catastale, in caso di opzione in tal senso) dei beni oggetto di assegnazione.**

La successiva rivendita degli immobili

La **successiva cessione degli immobili da parte dai soci** dopo l'assegnazione agevolata comporta la **tassazione dell'eventuale plusvalenza** secondo le regole ordinarie.

Ricordiamo che per i fabbricati di ogni genere e i terreni agricoli ceduti da persone fisiche la plusvalenza è soggetta a imposizione se la cessione a titolo oneroso avviene nei cinque anni successivi all'acquisto (*articolo 67, comma 1, lettera b, del d.P.R. 917/1986*). Nel nostro caso, **i cinque anni decorrono dalla data dell'assegnazione.**

Al fine della determinazione dell'eventuale plusvalenza soggetta a tassazione, deve essere considerato come **valore iniziale quello utilizzato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva,**

cioè il **valore normale** del bene, oppure il suo **valore catastale**, in caso di esercizio dell'opzione in tal senso.

Quando si ipotizza la successiva cessione dell'immobile, dunque, potrebbe essere conveniente assegnare il bene al valore normale di mercato, anziché al valore catastale, in modo di ridurre (o azzerare) la successiva imposta sulla plusvalenza, che potrebbe risultare più gravosa dell'imposta sostitutiva agevolata.

L'Agenzia delle Entrate ha comunque chiarito che la successiva cessione del bene assegnato ai soci **non configura un'ipotesi di abuso del diritto**, ed è da considerarsi fiscalmente legittima, anche se avviene subito dopo l'assegnazione (*risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016*).

La cessione dei beni al socio

Il trasferimento a titolo oneroso

Le agevolazioni fiscali introdotte dalla legge di bilancio 2023 si applicano anche per la **cessione dei beni dalla società ai soci**, quindi per il trasferimento a titolo oneroso, che, come tale, **prescinde da qualsiasi rapporto tra il valore dell'immobile e la quota di partecipazione** posseduta dal socio acquirente.

Ciò consente di trasferire a uno o più soci la proprietà degli immobili indipendentemente dal rapporto tra il valore di questi e le percentuali di partecipazione, ma richiede il **pagamento di un prezzo** (o quanto meno la previsione di un corrispettivo, il cui pagamento potrebbe anche essere **dilazionato**, con conseguente sorgere di un **credito della società verso il socio** acquirente, che a sua volta potrebbe essere oggetto di assegnazione ai soci in caso di successivo scioglimento della società).

Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'Irap

In caso di cessione agevolata ai soci, è prevista l'applicazione **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi** e dell'imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**) sulla **differenza tra il valore normale dei beni ceduti ai soci e il loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva si applica 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 dell'assegnazione (le cosiddette società di comodo).

Un'ulteriore agevolazione è rappresentata dal fatto che per gli immobili, su richiesta della società, **il valore normale può essere determinato in misura pari al cosiddetto "valore catastale"**, cioè al valore risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori previsti dalla legge,

La cessione dei beni ai soci, che non comporta l'annullamento di riserve, **non prevede mai l'applicazione dell'ulteriore imposta sostitutiva del 13 per cento**, che in caso di assegnazione ai soci (o trasformazione in società semplice) è calcolata **sulle riserve in sospensione d'imposta annullate**.

Le imposte indirette

Un'altra agevolazione riguarda le imposte indirette applicate sul trasferimento dei beni dalla società ai soci.

Per le cessioni ai soci, **l'imposta di registro applicata in misura proporzionale è ridotta alla metà, e le imposte ipotecarie e catastali si applicano sempre in misura fissa**.

L'Agenzia delle entrate ha confermato che nell'ambito della cessione agevolata dei beni ai soci è **sempre possibile fare riferimento al valore catastale degli immobili**, accogliendo così l'interpretazione suggerita dal Consiglio Nazionale del Notariato. Questo punto non appariva chiaro, poiché la legge fa espresso riferimento al valore catastale solo per il calcolo dell'importo su cui applicare l'imposta sostitutiva, quindi è importante che l'Agenzia delle entrate abbia autorevolmente chiarito che **tale disposizione di favore si estende anche alla base imponibile dell'imposta di registro**. Ricordiamo, infatti, che le regole ordinarie **avrebbero consentito di utilizzare il valore catastale solo per le abitazioni e relative pertinenze**, mentre per i fabbricati strumentali e i terreni agricoli le imposte si sarebbero applicate sul valore normale.

La disposizione che prevede l'applicazione delle **imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in qualsiasi caso di cessione agevolata**, come risultante dalla formulazione finale della legge di stabilità, consente di evitare l'applicazione delle imposte del 3% e 1% ordinariamente previste per il trasferimento dei fabbricati non abitativi, e rappresenta un'altra importante agevolazione.

Non sono invece previste agevolazioni per l'**Iva**, che se dovuta **si applica nella misura ordinaria**. Ricordiamo peraltro che, secondo le regole ordinarie, in molti casi il trasferimento dei fabbricati potrà avvenire in **esenzione dell'Iva** (ad eccezione di quelli costruiti dalla società e ultimati da meno di cinque anni), ma dovranno essere attentamente valutate le conseguenze della mancata opzione per l'applicazione dell'Iva sulla **rettifica delle eventuali detrazioni attuate nei dieci anni precedenti**.

Le imposte sui redditi del socio

In caso di cessione dei beni a titolo oneroso, **non si produce alcun reddito a favore del socio acquirente**, pertanto non sono dovute imposte dirette.

Inoltre, per le società di capitali, l'eventuale riserva derivante dalla plusvalenza contabile di cessione (da tenere distinta in bilancio), ove distribuita è tassata come dividendo solo per la parte che eccede l'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società (*circolare 16 settembre 2016, n. 37/E, punto 5*).

La successiva rivendita degli immobili

La **successiva cessione degli immobili da parte dai soci** dopo l'acquisto agevolato comporta la **tassazione dell'eventuale plusvalenza** secondo le regole ordinarie.

Ricordiamo che per i fabbricati di ogni genere e i terreni agricoli ceduti da persone fisiche la plusvalenza è soggetta a imposizione se la cessione a titolo oneroso avviene nei cinque anni successivi all'acquisto (*articolo 67, comma 1, lettera b, del d.P.R. 917/1986*).

La trasformazione in società semplice

La trasformazione agevolata

Un'altra ipotesi in cui si applicano le agevolazioni fiscali è quella della **trasformazione della società commerciale (di persone o di capitali) in società semplice**, che comporta l'**estromissione dei beni dal regime d'impresa**.

In questo caso le agevolazioni **si applicano solo alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri**, come avviene, per esempio, per le società di gestione immobiliare o quelle proprietarie di terreni agricoli concessi in affitto a terzi.

Si ritiene che questo requisito debba essere inteso in senso **non solo formale ma anche sostanziale**, pertanto, oltre che all'oggetto sociale (che potrà essere eventualmente adeguato) si deve guardare all'attività concretamente esercitata dalla società. Il requisito, peraltro, deve essere **verificato nel momento in cui viene deliberata la trasformazione**.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che quando la società non si limita a una gestione passiva percependo i canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili, ma **presta servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare**, con finalità diverse dal mero godimento, può uscire dall'ambito delle società immobiliari di gestione con conseguente **impossibilità di applicare la disciplina della trasformazione agevolata** (*circolare 1 giugno 2016, n. 26/E*). E' il caso, ad esempio, della società che gestisce gli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali, fornendo anche alcuni servizi, che sono elencati a titolo di esempio nel *capitolo 4 della circolare n. 7/E del 29 marzo 2013*: richiesta e gestione delle autorizzazioni amministrative; gestione amministrativa e finanziaria delle attività svolte all'interno del complesso immobiliare; promozione e pubblicità degli spazi commerciali; predisposizione di attrezzature necessarie al funzionamento dei singoli immobili; attività relative all'organizzazione dei negozi; manutenzione e pulizia delle aree comuni interne ed esterne; gestione dell'utilizzo di mezzi di trasporto dei clienti; predisposizione di spazi comuni per l'intrattenimento dei clienti; attività di animazione, vigilanza e gestione dei parcheggi.

Nell'ipotesi della trasformazione in società semplice, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le agevolazioni fiscali si applicano soltanto se **tutti i soci erano già tali alla data di riferimento (ora il 30 settembre 2022)**, non essendo possibile in questo caso applicare solo parzialmente le agevolazioni, perché gli effetti della trasformazione coinvolgono necessariamente tutti i soci della società trasformata. Non impedisce l'applicazione delle agevolazioni l'eventuale **variazione delle percentuali di partecipazione dei soci** successivamente a tale data, e sembra ragionevole ritenere che l'agevolazione si applichi anche nel caso in cui **alcuni soci siano usciti dalla società dopo il 30 settembre 2022**, poiché anche in tal caso la compagine sociale alla data della trasformazione non comprende nuovi soci, come richiesto dall'Agenzia delle entrate (*circolare 1° giugno 2016, n. 26/E*).

L'Agenzia delle entrate ha chiarito anche che non costituisce abuso del diritto, e pertanto **può essere legittimamente attuata, la scissione di una società con attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili e sua immediata trasformazione agevolata in società semplice**, essendo tale operazione del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire, e non essendo quindi in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (*risoluzione 3 novembre 2016, n. 101/E*).

Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'Irap

Le norme agevolative prevedono l'applicazione di **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi** e dell'imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**).

L'imposta sostitutiva si applica sulla **differenza tra il valore normale dei beni posseduti dalla società** al momento della trasformazione in società semplice e **il loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva si applica 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 dell'assegnazione (le cosiddette società di comodo).

Un'ulteriore agevolazione è rappresentata dal fatto che per gli immobili, su richiesta della società, **il valore normale può essere determinato in misura pari al cosiddetto "valore catastale"**, cioè al valore risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori previsti dalla legge, e ciò rappresenta, nella maggior parte dei casi, un indubbio vantaggio.

Inoltre, **le riserve in sospensione d'imposta** delle società che si trasformano in società semplice sono assoggettate ad **imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento**.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che è possibile beneficiare dell'agevolazione anche quando la società è titolare di un diritto reale parziale sui beni (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e intenda procedere alla trasformazione in società semplice.

Anche in tal caso, infatti, appare soddisfatta la finalità della norma agevolativa - che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato - considerato che i beni fuoriescono, comunque, dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione.

Nell'ambito della trasformazione in società semplice, **i beni che non possono godere dell'agevolazione**, perché al momento della trasformazione non possiedono le caratteristiche richieste dalla legge, devono essere **assoggettati a tassazione con i criteri ordinari**, poiché la trasformazione da società commerciale in società semplice costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Le riserve costituite prima della trasformazione devono pertanto essere imputate ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole (*circolare 1° giugno 2016, n. 26/E*).

Le imposte indirette

L'atto di trasformazione in società semplice è soggetto alle **imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa** (600 euro complessivi), secondo le regole ordinarie. Non essendo prevista una tassazione proporzionale sul valore dei beni di proprietà della società, non è necessaria alcuna agevolazione fiscale sotto il profilo delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

La trasformazione in società semplice **può comportare l'applicazione dell'Iva** ai beni compresi nel patrimonio della società.

Infatti la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare, priva di qualifica imprenditoriale, **determina la cessazione dell'attività d'impresa**, con conseguente chiusura della partita iva, e configura un'ipotesi di **destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (*art. 2, comma 2, n. 5, del d.P.R. n. 633/1972*).

La trasformazione realizza pertanto il presupposto oggettivo dell'Iva (nel caso in cui sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta) e la società deve emettere una fattura per autoconsumo dei beni d'impresa, con applicazione dell'iva con le ordinarie aliquote.

Si applicano alla trasformazione le stesse regole previste in materia di assegnazione di beni ai soci per quanto riguarda la qualificazione dell'operazione, i criteri di determinazione della base imponibile, e la procedura di rettifica delle detrazioni.

Devono pertanto essere valutate le conseguenze della trasformazione sull'eventuale **rettifica delle eventuali detrazioni attuate nei dieci anni precedenti** (*art. 19-bis2 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*), anche in relazione alle eventuali spese di manutenzione o di recupero edilizio.

Ricordiamo però che nell'ambito della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa **si considerano “fuori campo” Iva i beni per i quali non è stata operata, al momento dell'acquisto, la detrazione dell'Iva** (*art. 2, comma 2, numero 5 del d.P.R. 633/72*), e pertanto, per esempio, i beni che sono stati acquistati da un privato o in regime di esenzione, conferiti da un socio persona fisica oppure acquistati prima del 1973, anno di entrata in vigore della legge sull'Iva.

Le imposte sui redditi del socio

In caso di trasformazione in società semplice, i soci non ricevono in assegnazione alcun bene, e rimangono titolari delle quote della stessa società, pur se trasformata.

L'unico aspetto da considerare sotto il profilo delle imposte sul reddito applicate in capo ai soci è, per la sola ipotesi della **trasformazione di società di capitali**, quello relativo alle **riserve di utili e in sospensione d'imposta**, che **si considerano distribuite nel periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la trasformazione in società semplice**.

Ciò comporta l'**applicazione delle imposte sui redditi in capo ai soci** della società trasformata, **sull'importo corrispondente alle riserve di utili che si considerano distribuite** (*circolare 1 giugno 2016, n. 26/E, capitolo III, parte I*).

In analogia con quanto previsto per l'ipotesi di assegnazione dei beni ai soci, le imposte sui redditi **dovrebbero essere applicate soltanto sull'importo delle riserve di utili che eccede l'importo su cui la società paga l'imposta sostitutiva**. Le circolari dell'Agenzia delle entrate non affrontano direttamente questo aspetto, che sembra tuttavia discendere dal principio generale, più volte ribadito, secondo il quale il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società determina l'irrelevanza in capo al socio dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

Nel caso della trasformazione di **società di persone**, invece, le riserve di utili presenti in bilancio sono **già state tassate in capo ai soci per trasparenza**, pertanto non è applicata alcuna imposta in sede di trasformazione.

In seguito alla **trasformazione in società semplice**, il **costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute dai soci deve essere aumentato dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva**. Ciò rappresenta un vantaggio in caso di **successiva cessione, da parte del socio, delle quote della società** risultante dalla trasformazione, perché un maggior costo fiscalmente riconosciuto ridurrà l'eventuale plusvalenza soggetta a imposizione.

La successiva rivendita degli immobili

In caso di **successiva cessione degli immobili da parte della società trasformata in società semplice**, l'eventuale plusvalenza è soggetta a imposizione secondo le regole previste per le persone fisiche, pertanto per i fabbricati di ogni genere e i terreni agricoli **la plusvalenza non è tassata se la cessione avviene dopo i cinque anni dall'acquisto** (*articolo 67, comma 1, lettera b, del d.P.R. 917/1986*).

L'Agenzia delle entrate ha precisato che **la trasformazione in società semplice non interrompe il quinquennio**, pertanto i cinque anni decorrono dalla data dell'acquisto originario da parte della società.