



LA CESSIONE DEI BENI AGEVOLATI AI SOCI

Documento di studio n. 2/2016

*Gruppo di studio assegnazioni agevolate – Commissione diritto tributario nazionale
ODCEC Milano”*

LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

Indice

1. I presupposti applicativi (*a cura di Marco Sattin*)..... pag.2
 - 1.1. L'ambito soggettivo: le società interessate
 - 1.2. L'ambito soggettivo: i soci destinatari del trasferimento agevolato dei beni
 - 1.3. L'ambito oggettivo: i beni oggetto del trasferimento agevolato
2. Aspetti civilistici (cenni) (*a cura di Fabio Castellani*)..... pag.5
 - 2.1. Riconduzione dell'operazione nell'ambito del contratto tipico di compravendita e possibili configurazioni di pagamento mediante accollo debiti sociali o compensazione con crediti del socio
 - 2.2. Cenni sui problemi civilistici di indebolimento patrimoniale della società e responsabilità dell'organo amministrativo
3. Gli adempimenti necessari (*a cura di Davide Campolunghi*).....pag.8
4. Gli aspetti contabili (*a cura di Enrico Sangalli*).....pag.9
 - 4.1. Le differenze con l'assegnazione ai soci
 - 4.2. Gli aspetti contabili della cessione ai soci di beni-merce
5. Gli aspetti fiscali relativi alla società cedente (*a cura di Marco Rigamonti*)..... pag.17
 - 5.1. Il concetto di corrispettivo dell'operazione e le differenze di impostazione con l'assegnazione agevolata
 - 5.2. il calcolo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze
 - 5.3. La rilevanza fiscale delle minusvalenze
6. Gli aspetti fiscali relativi ai soci (*a cura di Maurizio Pizzagalli*).....pag.21
 - 6.1. Il valore fiscale del bene ceduto in capo al socio
 - 6.2. Le conseguenze di una successiva cessione da parte del socio
 - 6.3. Il cumulo con eventuali altre agevolazioni fiscali

1. I presupposti applicativi

I presupposti applicativi della cessione agevolata dei beni ai soci, sono espressamente disciplinati dalla legge di stabilità 2016¹ e riguardano:

- le società interessate;
- i soci destinatari del trasferimento agevolato dei beni;
- i beni oggetto del trasferimento agevolato.

1.1.L'ambito soggettivo: le società interessate;

Al comma 115, dell'art. 1 vengono individuati i soggetti, titolari di reddito d'impresa, che possono applicare la disciplina agevolativa. Si tratta esclusivamente di soggetti societari, nello specifico:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società a responsabilità limitata;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni.

In altri termini, tutti i contribuenti soggetti alla disciplina delle società non operative². Da tale elenco tassativo, sono da ritenersi esclusi i consorzi, le società cooperative e gli enti non commerciali, mentre sono da ritenersi incluse le società di armamento e quelle di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, in quanto equiparate alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice.

Appare evidente che la disciplina agevolativa, particolarmente interessante con riguardo alle società non operative, è accessibile, in presenza degli altri presupposti di cui ai paragrafi successivi, da parte di tutte le società costituite nelle predette forme giuridiche, a prescindere dal tipo di attività d'impresa svolta ed anche qualora fossero di fatto inattive. Le società commerciali che svolgono un'ordinaria attività d'impresa possono approfittare della disciplina agevolativa per cedere alcuni beni e proseguire l'attività aziendale. La legge di Stabilità 2016 non ha infatti subordinato allo scioglimento del rapporto sociale la cessione agevolata dei beni, pur essendo possibile che la società, successivamente alla cessione agevolata, avvii la messa in liquidazione; prospettiva comunque probabile per molte

¹ Legge n. 208/2015, art. 1, commi 115-120

² come individuati dall'art. 30, comma 1, Legge n. 724/1994 e successive modifiche ed integrazioni.

Come chiarito dalla circ. Ag. Entrate n. 26/E del 1° Giugno 2016, possono “[...] beneficiare dell’agevolazione [...] anche le società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma [sulle assegnazioni e cessioni agevolate]”.

delle piccole società immobiliari di gestione, che detengono patrimonio immobiliare a mero scopo di godimento.

La qualificazione di società non operativa, se sussistente per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti la cessione ai soci, rileva, come invece vedremo nel seguito, per l'individuazione della misura dell'imposta sostitutiva applicabile sugli eventuali plusvalori emergenti.

La generale formulazione dei soggetti che possono procedere alla cessione agevolata, e l'assenza di specifiche esclusioni, comporta l'applicabilità della disciplina anche alle società in stato di formale liquidazione.

1.2.L'ambito soggettivo: i soci destinatari del trasferimento agevolato dei beni;

Circa il secondo requisito della cessione agevolata, esso riguarda appunto il socio destinatario della cessione ed in particolare il fatto di possedere lo status di socio della società cedente alla data del 30 settembre 2015.

Essendo tale l'unico requisito previsto in capo al socio cessionario, egli potrà essere indistintamente persona fisica o giuridica, residente o non residente. Potrà anche essere destinatario della cessione agevolata il socio rappresentato da società fiduciaria, a condizione che il rapporto fiduciario sia precedente la suddetta data. Per le società di capitali la qualifica di socio al 30 settembre 2015 si deve desumere dalle risultanze del libro soci, ovvero essere iscritto nello stesso entro il 30 gennaio 2016³ in forza di un titolo non successivo al 30 settembre 2015. Per le società non più obbligate alla tenuta del libro soci, assumono rilievo le risultanze del Registro delle Imprese a tale data. Per le società di persone, la qualifica di socio deve risultare da atto avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015.

Ciò esclude che possano essere destinatari di cessione agevolata i soci che siano divenuti tali dopo la data del 30 settembre 2015, mentre non costituisce problema il fatto che la compagine dei soci alla data della cessione sia in parte variata rispetto a quella individuata alla data del 30 settembre 2015. Qualora non siano più soci taluni soggetti che rivestivano tale status il 30 settembre 2015, essi non potranno essere destinatari del regime agevolato di cessione, al pari dei soggetti subentrati nella compagine sociale successivamente al 30 settembre 2015.

Se, ad esempio, una società detenesse due immobili da cedere a due distinti soci, uno dei quali divenuto tale in forza di un titolo successivo al 30 settembre 2015, la cessione dell'immobile a quest'ultimo non sarà oggetto della disciplina agevolata, a differenza di quella verso l'altro socio.

Particolare ipotesi è quella della partecipazione la cui detenzione è scissa tra nudo proprietario ed usufruttuario; dal momento che entrambi detengono diritti tipici dello status di socio, l'allora

³ trentesimo giorno dalla data di entrata in vigore della legge di Stabilità 2016

Ministero delle Finanze⁴ affermò in occasione di precedente (e analoga) norma agevolata: “Nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà”.

La medesima prassi ministeriale esaminò a suo tempo due ulteriori particolari ipotesi: la prima, relativa al caso in cui la società esistente alla data di esecuzione dell’atto di cessione risultasse da una operazione straordinaria, concludendo che la società risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni potessero procedere alla cessione dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse; la seconda, riguardante il subentro dell’erede nella qualità di socio successivamente alla data requisito fissata dalla norma a seguito di accettazione dell’eredità, concludendo per l’applicabilità della norma anche alle cessioni nei confronti dell’erede⁵. Rivisitando la suddetta prassi alla luce della attuale norma agevolata, si ritengono tuttora valide entrambe le posizioni allora assunte, con l’unica precisazione che appare comunque necessario che i soci di società oggetto di operazioni straordinarie abbiano rivestito tale qualità nelle società di provenienza alla data del 30 settembre 2015⁶.

1.3. Ambito oggettivo: i beni oggetto del trasferimento agevolato

I beni oggetto della norma di cessione agevolata sono:

- i beni immobili, terreni e fabbricati;
- i beni mobili iscritti nei pubblici registri: autoveicoli, imbarcazioni e aerei;

detti beni non devono essere strumentali “per destinazione”⁷, ovvero utilizzati direttamente nell’attività d’impresa svolta dalla società cedente, con riferimento alla data di cessione degli stessi.

In sostanza sono agevolabili le cessioni di:

- terreni agricoli o edificabili non utilizzati nell’attività d’impresa;
- immobili patrimonio, categoria catastale A, non strumentali per destinazione;
- immobili strumentali per natura, categorie catastali B, C, D, E, A/10, dati in locazione o comodato a terzi alla data di cessione;
- immobili merce;

⁴ Circolare Min.Fin. n.112/1999; circostanza peraltro confermata dalla Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2016.

⁵ A questo riguardo, il par. 2 della Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2016 afferma, per le assegnazioni, che ciò non risulta “[...] di ostacolo alla possibilità anche per [l’erede] di fruire dell’agevolazione [...] in quanto non si tratta di una cessione volontaria della partecipazione” (purché il subentro dell’erede nella qualità di socio sia avvenuto successivamente al 30 settembre 2015).

⁶ Cfr. anche par. 2.1. Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 1° Giugno 2016.

⁷ Ai sensi dell’art.43 T.U.I.R.

I beni immobili sia abitativi che strumentali per natura potranno quindi essere iscritti nella contabilità della società cedente fra i beni patrimoniali ovvero fra le rimanenze.

2. *Aspetti civilistici (cenni)*

Appare opportuno evidenziare alcune peculiarità di ordine civilistico concernenti la cessione agevolata, soprattutto in ordine alle sue differenze con l'istituto dell'assegnazione dei beni ai soci.

Un primo elemento che differenzia sostanzialmente la disciplina della cessione agevolata dall'assegnazione è la sorte del patrimonio netto. Nella cessione non si determina la riduzione del patrimonio netto, ma unicamente un mutamento nella composizione dell'attivo patrimoniale, in quanto la fuoriuscita del bene ceduto determina l'estinzione di una posta delle immobilizzazioni o del circolante (in caso di bene merce) a fronte dell'iscrizione, tipicamente, di liquidità o di un credito verso il socio cessionario⁸. Nella pratica potrà, in molti casi, rendere sicuramente più semplici, rispetto all'istituto dell'assegnazione, la gestione degli aspetti operativi⁹.

Vi è peraltro da sottolineare che nei casi in cui la società non disponga di riserve patrimoniali tali da bilanciare il valore dei beni che si vogliono estromettere dal perimetro societario, la via dell'assegnazione non pare concretamente praticabile, mentre rimarrebbe impregiudicata la possibilità di cessione ai soci.

Inoltre l'operazione di cessione, può essere attuata coinvolgendo anche un solo socio o solo alcuni fra i soci. Ciò in molte situazioni rende l'operazione più praticabile rispetto all'assegnazione. Ad esempio, in presenza di un unico bene immobile posseduto da una società con una pluralità di soci, l'assegnazione risulterebbe difficilmente attuabile qualora questi ultimi non intendessero divenire comproprietari, in quanto occorrerebbe pianificare l'operazione individuando valori di conguaglio nell'attivo e nel passivo della società stessa. Nel caso invece di cessione, i rapporti tra socio/soci cessionari e soci non rientranti nell'operazione, se necessario, potrebbero essere regolati fra loro senza coinvolgere la società.

⁸ Il socio acquirente può onorare il corrispettivo anche con ulteriori mezzi di pagamento, che saranno descritti nel paragrafo successivo. In alcuni casi la variazione dell'attivo patrimoniale connessa alla cessione non è quindi solo qualitativa ed è accompagnata dalla corrispondente variazione di poste del passivo, comunque diverse dal patrimonio netto.

⁹ Come dettagliatamente espresso in precedenza, l'assegnazione comporta in concreto il verificarsi di una delle cause di seguito elencate: i) la distribuzione di utili (o riserve) in natura, ii) il recesso o l'esclusione del socio, iii) la riduzione reale del capitale, iv) lo scioglimento della società con l'impegno all'approvazione del piano di riparto. Da un punto di vista pratico, si tratta di operazioni che presuppongono in genere procedure stringenti - previste dalla normativa civilistica e dagli statuti societari - e tempi di realizzazione più lunghi.

2.1. Riconduzione dell'operazione nell'ambito del contratto tipico di compravendita e possibili configurazioni di pagamento mediante accollo debiti sociali o compensazione con crediti del socio

Con riferimento alla cessione agevolata, la disposizione prevista dalla legge di stabilità 2016 fa riferimento al concetto di “corrispettivo”, con ciò inquadrando senza dubbio alcuno l'istituto in oggetto nell'ambito del contratto di compravendita. Quanto sopra non delinea comunque una restrizione alle modalità di corresponsione del corrispettivo stesso. Oltre al tradizionale pagamento in denaro, da effettuarsi contestualmente all'atto di cessione o, eventualmente, in modo rateizzato, il socio cessionario potrebbe onorare il prezzo della cessione, anche solo parzialmente, con modalità alternative:

- a) mediante compensazione di crediti vantati nei confronti della società cedente. Nelle società di dimensioni medio-piccole è molto frequente che i soci concedano alla società finanziamenti (spesso infruttiferi) che, nell'ipotesi di cessione agevolata, potrebbero essere utilizzati in compensazione dell'importo dovuto;
- b) mediante accollo di debiti della società. Spesso le società che detengono immobili agevolabili ai fini della norma in esame ne hanno finanziato l'acquisto mediante sottoscrizione di mutui; il socio acquirente potrebbe quindi compensare l'importo richiesto dalla società assumendosi personalmente l'onere finanziario correlato all'immobile che risulta ancora in essere.

E'¹⁰ stato peraltro evidenziato che l'agevolazione non è applicabile esclusivamente agli atti di compravendita veri e propri, potendo essere estesa a negozi giuridici (per alcuni aspetti assimilabili) quali:

- la permuta ¹¹, nel qual caso il socio acquirente potrebbe offrire beni o diritti in cambio dell'immobile o bene mobile registrato ricevuto dalla società;
- il conferimento in società¹², nel caso il socio cessionario, a sua volta soggetto societario, deliberi un aumento di capitale a favore della cedente, quale contropartita del bene acquistato.

¹⁰ N. Forte, G. Petruzzellis – “Assegnazione, cessione ed estromissione agevolata dei beni ai soci” - Maggioli editore – 2016; in questo senso, anche la Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2016 (cap. II – parte I).

¹¹ Si rimanda alla definizione data dall'art.1552 del Codice Civile.

¹² Come precedentemente esplicitato, il socio beneficiario della cessione agevolata può anche essere un soggetto societario. Si ritiene che possa rientrare nell'ambito della norma agevolativa anche il conferimento di un bene da parte di una società ad altra società, operazione che si configurerebbe sostanzialmente in una cessione avente quale corrispettivo le quote di partecipazione nella società conferitaria.

2.2. Cenni sui problemi civilistici di indebolimento patrimoniale della società e responsabilità dell'organo amministrativo

La cessione agevolata comporta, come già evidenziato, l'estromissione di beni aziendali a favore di uno o più soci della stessa. In via teorica, l'indebolimento patrimoniale rappresentato dalla fuoriuscita dal perimetro aziendale di un immobile o di un bene mobile registrato è compensato dal pagamento di un corrispettivo. Potrebbero peraltro verificarsi casi in cui l'operazione venga posta in essere in modo tale da arrecare danno alla società stessa, compromettendone la stabilità, oltre ai soci che non hanno acquisito i beni ceduti. La problematica appare essere potenzialmente molto rilevante nell'ambito delle piccole imprese, dove le procedure gestionali sono poco formalizzate, i controlli limitati, i soci poco numerosi e spesso in parte coincidenti con l'organo amministrativo.

A mero titolo di esempio, si potrebbero ipotizzare le seguenti fattispecie:

- beni ceduti ad un corrispettivo molto inferiore rispetto al valore ritraibile da una cessione a terzi;
- beni per i quali solo alcuni soci e/o amministratori sono a conoscenza di situazioni che preluderebbero il realizzo in un prossimo futuro di plusvalenze latenti considerevoli. Potrebbe essere il caso, ad esempio, di immobili situati in zone che diverranno (dal punto di vista anche economico) particolarmente pregiate per ristrutturazioni architettoniche rilevanti o per la costruzione di una linea metropolitana;
- beni ceduti con modalità di pagamento che non garantiscono al meglio la società. In questo ambito si potrebbero ipotizzare rateizzazioni del credito connesso alla cessione per periodi troppo lunghi o a soggetti non solvibili o pagamento mediante beni/diritti/partecipazioni sopravvalutati o comunque difficilmente liquidabili in termini ragionevoli ad un valore congruo. Anche il pagamento da parte di un socio mediante rinuncia al proprio credito verso la società derivante da finanziamento potrebbe non essere esente da contestazioni in caso di dissesto societario, in quanto si potrebbe rilevare che sia stato ripagato anticipatamente un debito che in certe condizioni è da ritenersi postergato a tutti gli altri.

E' di tutta evidenza quindi che l'organo amministrativo deve utilizzare la massima cautela nella definizione di una operazione simile, anche se preventivamente oggetto di approvazione da parte dell'assemblea dei soci, onde evitare azioni di responsabilità da parte di chi (soci o terzi, in alcuni casi) si ritenga danneggiato. E' auspicabile (ancorché non imposto dalle normative vigenti in materia) che i beni oggetto di cessione agevolata siano periziati da parte di tecnici qualificati. Quanto sopra è tanto più rilevante nel caso in cui l'organo amministrativo sia composto in tutto o in parte da soci o comunque da persone che hanno legami con la compagine societaria.

Ricordando, infine, che la norma agevolata non preclude l'applicabilità a società in stato di liquidazione, per queste ultime si suggerisce un approccio di assoluta prudenza, data la delicata posizione di responsabilità in capo al liquidatore sia in ambito civilistico che fiscale¹³. In pratica, va verificata la l'effettiva percorribilità della cessione di beni ai soci, assicurandosi che il residuo attivo post-cessione sia sufficiente a soddisfare tutti i creditori sociali, ad onorare le spese di liquidazione e le relative imposte.

3. Gli adempimenti necessari

Come visto in precedenza, le operazioni di cessione agevolata di beni ai soci si inquadrano pur sempre nella fattispecie giuridica della compravendita, anche se con le particolarità imposte dalla sostanziale "promiscuità" delle parti contraenti, ben delineate nel precedente paragrafo.

Per procedere quindi ad operazioni di cessione agevolata di beni ai soci è necessario intraprendere quelle procedure in ambito societario finalizzate al perfezionamento dell'atto di compravendita, regolate da un lato dalle norme generali in materia di compravendita di beni immobili e mobili registrati e dall'altro dal Codice Civile in materia di poteri di gestione e rappresentanza in ambito societario.

Per una completa analisi di tali procedure, risulta utile la suddivisione delle stesse in due distinte fasi temporali:

- a) le operazioni preparatorie
- b) gli atti dispositivi

Per quanto attiene la prima fase, gli amministratori della società cedente devono operare preliminarmente una verifica dello statuto sociale al fine di individuare quale sia l'organo sociale - organo amministrativo o assemblea dei soci - al quale è destinato il potere decisionale/gestorio inerente la compravendita di beni immobili o mobili registrati ovvero verificare se sono state previste particolari procedure di consultazione o particolari maggioranze nel caso di decisioni collegiali inerenti il medesimo tema.

Una volta individuato l'organo sociale competente gli amministratori dovranno convocarne l'adunanza in maniera tale da poter correttamente deliberare la decisione di cedere ai soci immobili o beni mobili registrati.

Nel particolare caso la società sia amministrata da un Amministratore Unico ed il potere decisionale/gestorio in materia sia a lui demandato, è possibile formare una delibera scritta dall'Amministratore Unico da trascrivere nel libro decisioni degli amministratori (se istituito),

¹³ Si rimanda al dettato degli art.2489 e 2495 Codice Civile ed al novellato art.36 D.P.R. 602/1973

ovvero, anche per attenuare le criticità civilistiche in precedenza evidenziate, procedere a una convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci per rimettere volontariamente al loro sindacato la decisione in materia. Particolare attenzione andrà prestata, come già accennato, a situazioni di conflitto di interessi (socio-società/amministratore-società).

Per quanto attiene la seconda fase, gli amministratori dovranno verificare, anche attraverso un esame dei libri sociali, a chi è stato destinato il potere di rappresentanza negoziale (e quindi di firma) negli atti dispositivi di immobili o beni mobili registrati.

È possibile, in caso di necessità e sempre in conformità alle disposizioni statutarie, formare nuove deleghe di rappresentanza all'interno dell'organo amministrativo, avendo riguardo alla loro avvenuta iscrizione nel registro delle Imprese alla data di stipula degli atti di compravendita dei beni oggetto di cessione agevolata.

È anche possibile formare procure speciali “*ad acta*”, a soci, dipendenti od estranei, avendo cura di rispettare nella procura i medesimi requisiti di forma prescritti per il contratto che deve essere concluso. Nel caso l'organo amministrativo sia di tipo collegiale o congiunto, la procura speciale deve essere supportata da una precedente delibera scritta dello stesso.

Individuati il soggetto o i soggetti che devono intervenire a rappresentare la società nell'atto di compravendita agevolato, è possibile procedere alla stipula ed al perfezionamento dello stesso entro il termine del 30 settembre 2016.

L'eventuale imposta sostitutiva emergente dalla cessione dovrà essere versata in due distinti momenti:

- Nella misura del 60% entro il 30 novembre 2016
- Nella misura del 40% entro il 16 giugno 2017

Gli adempimenti dichiarativi legati alla cessione agevolata saranno invece collegati alla presentazione del modello Unico della società cedente relativo al periodo d'imposta nel quale è avvenuta la cessione. La società cedente rileverà quindi le risultanze della cessione agevolata nel modello Unico 2017 ovvero, qualora la cessione agevolata avvenga in un periodo d'imposta che termina anticipatamente rispetto al 31 dicembre 2016, nel modello Unico 2016.

4. *Gli aspetti contabili*

Un'approfondita analisi dell'istituto in commento non può prescindere da una compiuta esposizione dei suoi riflessi contabili, molto utili a rappresentare e meglio comprendere le peculiarità civilistiche esaminate in precedenza oltre che le conseguenze fiscali, oggetto di successiva trattazione.

4.1. le differenze con l'assegnazione ai soci

Per una migliore disamina contabile dell'operazione in oggetto, si ritiene utile rimarcare *in primis* le diverse caratteristiche della cessione di beni ai soci rispetto all'assegnazione.

Come precedentemente osservato (cfr. par. 2.1.) la prima delle due non comporta un coinvolgimento del patrimonio netto della società cedente, la quale vende ai soci un proprio “asset” a fronte di un corrispettivo pattuito, mentre la seconda, ha come conseguenza una necessaria diminuzione del patrimonio netto della società, (riserve di utili, riserve di capitale, capitale)¹⁴.

L'assegnazione ai soci prevede, inoltre, la *par condicio* tra i medesimi, con i già accennati problemi di conguaglio che in taluni casi ciò può comportare; la cessione non deve, invece, assolvere a tale vincolo.

Quanto affermato si riflette in un differente trattamento contabile.

Rientrando infatti la cessione dei beni ai soci nell'inquadramento giuridico della compravendita, è naturale conseguenza che essa venga rappresentata mediante le medesime scritture contabili.

Come anzidetto la società cedente deve rilevare gli effetti della cessione del bene patrimoniale o del bene-merce ceduto al socio ed appostare in contropartita il credito verso quest'ultimo, pari al corrispettivo indicato nell'atto di vendita.

Il corrispettivo di cessione potrebbe anche essere soddisfatto, del tutto o in parte, mediante accollo di passività, ovvero attraverso compensazione di eventuali finanziamenti soci^{15 16}; conseguentemente la società cedente deve rilevare contabilmente la diminuzione del credito verso il socio unitamente all'estinzione delle passività coinvolte.

Ricordando poi che, almeno con riferimento agli immobili c.d. “cielo – terra”, sia i rivisitati principi contabili nazionali che le norme fiscali hanno comportato l'iscrizione separata a bilancio del terreno e del fabbricato, è necessario rilevare contabilmente la cessione di entrambe le componenti quale operazione unica.

Dovranno essere alienati, altresì, gli eventuali beni annessi al fabbricato e contabilizzati a bilancio in maniera distinta¹⁷.

¹⁴ In proposito si ricorda anche, dal punto di vista fiscale e solo per le assegnazioni agevolate, che la Legge di stabilità 2016 al comma 118 prevede un'apposita deroga ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'art. 47 del T.U.I.R. consentendo di distribuire prioritariamente riserve di capitale anche in presenza di riserve di utili.

¹⁵ Laddove il finanziamento soci fosse stato definito tramite scambio di corrispondenza commerciale e sullo stesso non sia stata pertanto assolta l'imposta di registro all'origine, all'atto dell'enunciazione in atto pubblico si rende dovuta l'imposta di registro del 3%. Seppur tale onere possa affievolire la convenienza fiscale dell'operazione, l'accollo di passività unitamente alla dilazione del corrispettivo potrebbero però stemperare efficacemente gli aspetti reddituali insiti nell'operazione per i soci acquirenti.

¹⁶ per l'utilizzo in compensazione del finanziamento del socio è necessario prestare sempre attenzione al disposto dell'art.2467 del Codice Civile, che ne prevede in alcuni casi la postergazione rispetto agli altri debiti sociali.

¹⁷ Tali beni non godono dell'agevolazione in questione: il ricavo ovvero l'eventuale plusvalenza prodotta dal corrispettivo concorreranno ordinariamente al reddito dell'esercizio della società cedente.

L'unica particolarità connessa alla novella agevolata è rappresentata dalla misura minima del corrispettivo di cessione, prevista per i beni immobili; se questi è inferiore al valore normale del bene esso sarà pari al minore tra il "valore normale" di cui all'art. 9 del T.U.I.R. e quello "catastale"¹⁸, mentre per i beni mobili registrati il confronto con il corrispettivo andrà fatto con il valore normale di cui all'art. 9 del T.U.I.R.

In base alla misura del corrispettivo così individuato, per la cessione ai soci di un bene immobile iscritto fra le immobilizzazioni, possiamo evidenziare le seguenti 3 casistiche:

1) Il corrispettivo di cessione è pari al valore contabile

Si consideri la società Alfa srl, partecipata da 2 soci, A e B, al 50% ciascuno, che ha iscritto a bilancio un fabbricato del valore complessivo di euro 120. I soci decidono di acquistare in comproprietà al 50% detto fabbricato al corrispettivo di Euro 120 coincidente con il valore contabile ed utilizzando a compensazione del proprio debito il finanziamento infruttifero fatto a suo tempo in parti eguali alla società, la quale accetta.

Si ipotizzi il seguente stato patrimoniale semplificato.

Attività		Passività	
terreno	20	capitale sociale	10
fabbricato	130	riserve di utili	30
fondo amm.to fabbricato	(30)	riserve di capitale	40
attivo circolante	20		
		finanziamento soci	60
	140		140

Le scritture di cessione saranno le seguenti (si è omessa per semplicità la rilevazione degli effetti IVA):

	dare	avere
Fabbricato		130
fondo ammortamento fabbricato	30	
Terreno		20
finanziamento soci	60	
credito vs. soci A e B	60	

Si osservi ancora come, nella cessione di beni ai soci, non vi sia una ricaduta in termini di del patrimonio netto contabile della società, effetto che invece si verificherebbe se nel medesimo

¹⁸ ottenuto ai sensi dall'art. 52, comma 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986, ossia applicando determinati moltiplicatori alle rendite degli immobili stessi.

esempio si procedesse all'assegnazione del bene immobile ai soci al fine di raggiungere analogo risultato. In tal caso, la rappresentazione contabile potrebbe essere la seguente: preliminarmente si renderebbe opportuna (ma non necessaria) la rinuncia dei soci alla restituzione dei finanziamenti effettuati¹⁹, con conseguente conversione in una posta del patrimonio netto (onde evitare aggravii in termini di imposizione indiretta, cfr. nota 13)

	dare	avere
finanziamento soci	60	
versamento in conto capitale (riserve di capitale)		60

Successivamente si dovrebbe rilevare la distribuzione di dividendi o di riserve di capitale tramite assegnazione:

	dare	avere
riserve di capitale	100	
riserve di utili	20	
debiti vs/ Socio A x utili		10
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale		50
debiti vs/ Socio B x utili		10
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale		50

Infine si dovrebbe rilevare l'assegnazione²⁰:

	dare	avere
Fabbricato		130
fondo ammortamento fabbricato	30	
Terreno		20
debiti vs/ Socio A x utili	10	
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale	50	
debiti vs/ Socio B x utili	10	
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale	50	

- 2) Il corrispettivo di cessione è inferiore al valore contabile (si pensi a immobili rivalutati in base alla Legge n. 2/2009 o alla Legge n. 147/2013).

Si considerino i medesimi dati dell'esempio precedente, con l'unica eccezione del corrispettivo di cessione che viene determinato in Euro 110.

¹⁹ Si ricorda la recente modifica apportata dal D.Lgs. n. 147/2015 alla disciplina fiscale della rinuncia del socio ad un proprio credito verso la società che, nella versione attuale, deve essere accompagnata da un'attestazione del valore "fiscale" del credito stesso, onde scongiurare l'insorgenza di sopravvenienze in capo alla società beneficiaria.

²⁰ In tutti gli esempi si suppone, per facilità, che l'immobile verrà intestato ad entrambi i soci.

Le scritture di cessione sono le seguenti:

	dare	avere
Fabbricato		130
fondo ammortamento	30	
Terreno		20
finanziamento soci	60	
crediti vs. soci A e B	50	
minusvalenze	10	

Se nel medesimo caso si optasse per l'assegnazione, la relativa rappresentazione contabile, secondo la disciplina prevista dai principi contabili internazionali (IFRIC 17)²¹, sarà dunque la seguente:

preliminarmente si renderebbe sempre opportuna la rinuncia dei soci alla restituzione dei finanziamenti effettuati, con conseguente conversione in una posta del patrimonio netto (in ossequio ai motivi precedentemente esposti)

	dare	avere
finanziamento soci	60	
versamento in conto capitale (riserve di capitale)		60

Successivamente, alla data di delibera di distribuzione di dividendi e riserve di capitale

	dare	avere
riserve di utili	10	
riserve di capitale	100	
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale		50
debiti vs/ Socio A x utili		5
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale		50
debiti vs/ Socio B x utili		5

Infine, alla data dell'atto di assegnazione

	dare	avere
Fabbricato		130
Fondo ammortamento	30	
Terreno		20
debiti vs/ Socio A x utili	5	
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale	50	
debiti vs/ Socio B x utili	5	
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale	50	
Minusvalenza	10	

²¹ Tesi diffusa in dottrina anche con riferimento ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali e recentemente fatta propria dal Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti nel documento "L'Assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016.

- 3) Il corrispettivo di cessione è superiore al valore contabile (si pensi a immobili acquisiti in periodi remoti, o a beni acquistati in leasing iscritti al termine del contratto ed in seguito all'esercizio dell'opzione prevista, al valore di riscatto).

Si considerino i medesimi dati dell'esempio precedente, con l'unica eccezione del corrispettivo di cessione che viene determinato in Euro 130.

Le scritture di cessione sono le seguenti:

	dare	avere
Fabbricato		130
fondo ammortamento	30	
Terreno		20
Finanziamento soci	60	
crediti vs. soci A e B	70	
Plusvalenza		10

Specularmente all'ipotesi di cui ai punti 1) e 2), in caso di assegnazione dei beni, le relative scritture di assegnazione sarebbero le seguenti:

preliminarmente si renderebbe sempre opportuna la rinuncia dei soci alla restituzione dei finanziamenti effettuati, con conseguente conversione in una posta del patrimonio netto (in ossequio ai motivi precedentemente esposti)

	dare	avere
finanziamento soci	60	
versamento in conto capitale (riserve di capitale)		60

Successivamente, alla data di delibera di distribuzione di dividendi e riserve di capitale

	dare	avere
riserve di capitale	100	
riserve di utili	30	
debiti vs/ Socio A x utili		15
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale		50
debiti vs/ Socio B x utili		15
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale		50

Infine, alla data dell'atto di assegnazione

	dare	avere
fabbricato		130
fondo ammortamento	30	
terreno		20
debiti vs/ Socio A x utili	15	
debiti vs/ Socio A x riserve di capitale	50	
debiti vs/ Socio B x utili	15	
debiti vs/ Socio B x riserve di capitale	50	
plusvalenza		10

Si osserva che avendo il D. Lgs. n. 139/2015 eliminato l'area straordinaria che tipicamente avrebbe accolto plusvalori e minusvalori emergenti da queste operazioni, le medesime dovranno trovare allocazione nell'area A o B di conto economico dei bilanci degli esercizi che hanno inizio a partire dal 1 gennaio 2016, ovvero da data successiva.

Si ricorda, infine, di valutare gli eventuali effetti dell'operazione e di fornirne adeguata informativa in fase di predisposizione del bilancio relativo all'esercizio precedente la cessione dei beni ai soci (esercizio chiuso al 31 dicembre 2015 per i soggetti "solari"), qualora la medesima fosse deliberata nelle more dell'approvazione dello stesso.

4.2. Gli aspetti contabili della cessione ai soci di beni merce

Una particolare situazione interessata dal provvedimento agevolato riguarda la cessione o l'assegnazione degli immobili iscritti tra le rimanenze.

Casi tipici sono ben rappresentati dalle immobiliari di costruzione o di compravendita per le quali ordinariamente i beni immobili sono oggetto della loro attività d'impresa e, pertanto, vengono trattati contabilmente quali beni merce.

In tali fattispecie, la cessione di un immobile deve trovare allocazione tra i ricavi tipici e l'eventuale utile o perdita viene espresso quale differenza tra il valore di giacenza e il corrispettivo di cessione. Riprendendo gli esempi del paragrafo precedente, potremo avere le medesime 3 casistiche precedenti, in ordine al corrispettivo stabilito per la cessione. Ipotizzando quindi il seguente stato patrimoniale semplificato:

Attività		Passività	
Attivo immobilizzato	50	capitale sociale	10
		riserve di utili	30
fabbricati c/rimanenze	120	riserve di capitale	40
altre attività circolanti	20		
		finanziamento soci	60
		altre passività	50
	190		190

Se il Socio A decide di comprare il fabbricato per il corrispettivo di euro 120 e la Società accetta, le scritture di cessione saranno le seguenti (si è omessa per semplicità la rilevazione degli effetti IVA):

	dare	avere
ricavi di vendita		120
crediti vs. socio A	120	

In questo caso, il corrispettivo di vendita è pari al “valore di magazzino” e quindi non si genereranno utili o perdite.

Se la cessione dovesse avvenire, invece, ad un corrispettivo differente dal “valore di magazzino”, il conto economico rileverebbe utili o perdite operative determinate dallo storno del “valore di magazzino”.

Se si ipotizzasse, ad esempio, un prezzo di cessione inferiore al valore di giacenza le scritture contabili sarebbero:

	dare	avere
ricavi di vendita		50
crediti vs. soci	50	

e la rappresentazione a conto economico, evidenziante la perdita operativa determinata dalla differenza tra corrispettivo e valore delle rimanenze iniziali, sarebbe la seguente:

A) VALORE DELLA PRODUZIONE:	
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	50
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	
3) variazione dei lavori in corso su ordinazione	
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interi	
5) altri ricavi e proventi (con separata indicazione dei contributi in conto esercizio)	

TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)	50
B) COSTI DI PRODUZIONE:	
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo, merci	
7) per servizi	
8) per godimento di beni di terzi	
9) per personale:	
a) salari e stipendi	
b) oneri sociali	
c) trattamento di fine rapporto	
d) trattamento di quiescenza e simili	
e) altri costi	
10) ammortamento e svalutazioni:	
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni	
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide	
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo o merci	120
12) accantonamento per rischi	
13) altri accantonamenti	
14) oneri diversi di gestione	
TOTALE COSTI DI PRODUZIONE (B)	
DIFFERENZA TRA VALORE DELLA PRODUZIONE E COSTI DI PRODUZIONE (A - B)	-70

Diametralmente opposto sarebbe il caso di cessione ad un corrispettivo superiore al valore di “giacenza”.

5. Gli aspetti fiscali relativi alla società cedente

Passando alla trattazione degli aspetti fiscali della cessione agevolata dei beni ai soci, si osserva in primo luogo come, con riguardo alla cessione di beni immobili, essa contenga alcune deroghe alla

tassazione ordinaria tali da renderla uno strumento di pianificazione fiscale molto interessante, al pari della assegnazione agevolata.

5.1. il concetto di corrispettivo dell'operazione e le differenze di impostazione con l'assegnazione agevolata

A differenza di quanto previsto per la assegnazione agevolata ove, su opzione, il valore di assegnazione dei beni immobili può essere stabilito ai fini fiscali in misura pari al valore catastale rivalutato, con riferimento alla cessione agevolata dei medesimi, è il corrispettivo dell'operazione a rilevare ed esso, ai fini fiscali, non può essere assunto in misura inferiore al minore tra il valore normale²² ed il valore catastale rivalutato²³.

Vi è quindi una sfumatura differente nella individuazione dei valori cardine delle due operazioni. Si ritiene peraltro possibile²⁴ procedere ad una cessione al socio con corrispettivo dichiarato in atto inferiore al valore normale ovvero al valore catastale dell'immobile, computando comunque ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva in capo alla società, il minore di quest'ultimi due valori. Evidentemente, invece, ove il corrispettivo sia uguale o superiore al valore normale ovvero al valore catastale del bene ceduto, esso sarà posto alla base del calcolo dell'eventuale plusvalenza rilevante ai fini della tassazione sostitutiva.

5.2. il calcolo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze

L'art. 1 comma 116 Legge di Stabilità 2016 disciplina invece la determinazione del calcolo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

I due principali benefici della norma agevolativa consistono nella:

- determinazione della base di calcolo;
- previsione di una aliquota agevolata.

Quanto alla base di calcolo per determinare la plusvalenza, come anzidetto, questa si determina nella differenza tra il corrispettivo dichiarato in atto ed il costo fiscalmente riconosciuto²⁵ dell'immobile

²² Come definito dall'art.9 T.U.I.R.

²³ Ottenuto ai sensi dall'art. 52, comma 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986, ossia applicando determinati moltiplicatori alle rendite degli immobili stessi.

²⁴ In assenza di indicazioni contrarie da parte dell'Agenzia delle Entrate e richiamando le criticità civilistiche ben evidenziate in precedenza.

²⁵ Con riferimento alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto questa è prevista dall'art. 110, co. 1, T.U.I.R.

iscritto nel bilancio della società. Ove però il corrispettivo sia inferiore al valore normale, ovvero, al valore catastale, la differenza dovrà essere calcolata tra il valore fiscale del bene e uno dei due suddetti valori (nella maggioranza dei casi il valore catastale rivalutato).

Nel caso in cui il cespite sia stato rivalutato ai soli fini civilistici, a norma dell'art. 15, co. 16 e ss., del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, deve essere considerato come costo fiscale quello "ante-rivalutazione". Diversamente, se all'iscrizione dei maggiori valori venne a quel tempo attribuita rilevanza fiscale, il costo dell'immobile da considerare a base del calcolo in oggetto è quello rivalutato.

Infine, nel caso in cui i maggiori valori siano stati iscritti, ai sensi dell'art. 1, co. 140-146, della Legge n. 147/2013, posto che in caso di cessione si considerano riconosciuti ai fini fiscali a decorrere dal quarto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (in genere periodo d'imposta 2017), in sede di computo della base di calcolo dell'imposta sostitutiva da assegnazione, è necessario considerare quale costo fiscalmente riconosciuto quello ante-rivalutazione, con conseguente disallineamento rispetto alla rappresentazione contabile dell'operazione.

Sulla base di calcolo così delineata, qualora positiva, è prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari a:

- 8%
- 10,5% nel caso in cui la società cedente risulti "non operativa" in almeno due dei tre periodi antecedenti a quello in corso al momento della cessione.

A questo proposito, si osserva che, in ambito fiscale, la nozione di "società non operativa" sottende il mancato superamento del c.d. test di operatività dei ricavi minimi²⁶, salvo che ricorra una causa di esclusione o disapplicazione: in tal caso, la società è comunque considerata operativa nel periodo d'imposta di riferimento e, quindi, soggetta all'imposta sostitutiva dell'8%.

È altresì necessario rilevare che si ritiene il richiamo alle società non operative estendibile anche a quelle in perdita sistematica²⁷. In questo senso, si dovrebbe concludere che la società in perdita sistematica sia anch'essa tenuta ad applicare l'imposta sostitutiva del 10,50% qualora sia risultata tale in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti la cessione.

²⁶ disciplinato dall'art. 30, comma 1, della Legge n. 724/1994.

²⁷ Come individuate dall'art. 2, commi 36-*decies* e *undecies*, del D.L. n. 138/2011 e successive modifiche ed integrazioni.

5.3. La rilevanza fiscale delle minusvalenze

La possibilità di considerare deducibile l'eventuale differenza negativa (minusvalenza) tra il corrispettivo della cessione agevolata ed il valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile iscritto in bilancio della società è tema controverso e rappresenta una delle principali differenze tra l'operazione di cessione e quella di assegnazione agevolata.

Sul punto si deve rinviare a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 101 del T.U.I.R.²⁸ (applicabile anche alle società personali in virtù del rinvio operato dal comma 1 dell'art. 56 del T.U.I.R.) in tema di rilevanza fiscale delle minusvalenze conseguite.

Il richiamo in esso contenuto alle sole lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 86 T.U.I.R. indirizza espressamente alle cessioni a titolo oneroso – qual è la cessione ai soci, ancorché agevolata – escludendo tuttavia le assegnazioni, in quanto indicate alla lettera c) del medesimo comma dell'art. 86.

Il successivo comma 5 dell'art. 101 subordina la deducibilità ai requisiti di certezza e precisione che non si ritengono qui in discussione, posto che comunque il corrispettivo è determinato puntualmente in atti fra società e socio (con una soglia minima stabilita dalla norma agevolata) e che l'atto notarile traslativo dovrebbe esaurire il requisito di certezza.

Per tale motivo si è inclini a sostenere come le eventuali minusvalenze generatesi da una operazione di cessione di beni ai soci, siano da considerarsi fiscalmente deducibili, a differenza di quelle prodotte dall'assegnazione, stante il combinato disposto degli articoli citati.

In ordine al trattamento fiscale della cessione ai soci di beni merce, è improprio parlare di plus/minusvalenze, concorrendo essi alla formazione del reddito come costi, ricavi e rimanenze.

Ragionevolezza impone tuttavia l'applicazione per analogia dell'imposta sostitutiva sulla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto (giacenza iniziale) ed il ricavo conseguito (corrispettivo di cessione).

Per ragioni di coerenza logica con quanto affermato per le minusvalenze e considerando che il ricavo dei beni "merce" è determinato dal corrispettivo di vendita²⁹ e concorre assieme alle rimanenze alla formazione del reddito dell'esercizio senza ulteriori condizioni, si devono intendere deducibili le eventuali differenze negative prodotte dall'operazione.

Un aspetto importante, che necessiterebbe un chiarimento espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate, è se le plus/minus (ancorché "allargate" ai beni merce) possano essere compensate tra loro

²⁸ Art. 101, comma 1, T.U.I.R.: "le minusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati negli articoli 85, comma 1, e 87, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, lettere a) e b)".

²⁹ Sempre a norma dell'art. 86, comma 1, lett. a).

“prima” di applicare l’imposta sostitutiva, ovvero se questa debba essere applicata sul netto calcolato per masse.

Si ritiene più ragionevole ipotizzare un onere di computo di singole basi di calcolo per ogni bene patrimonio o merce. Sul singolo risultato positivo si applica l’imposta sostitutiva, mentre il risultato negativo concorre direttamente alla determinazione del reddito.

6. *Gli aspetti fiscali relativi ai soci*

La cessione agevolata ai soci può determinare conseguenze fiscali differenti in base al tipo di bene ceduto ed alla situazione soggettiva del socio che acquista il bene. Nel prosieguo verranno esaminati i principali effetti con riguardo alle diverse implicazioni determinate dalla tipologia di socio acquirente, concentrando la disamina sui soli beni immobili (terreni e fabbricati) in quanto unici passibili di rilievo tributario in capo all’acquirente.

6.1. *Il valore fiscale del bene ceduto in capo al socio*

Da questo punto di vista, a prescindere dalla situazione soggettiva del socio che acquista il bene, il valore fiscale dello stesso riconosciuto in capo al socio a seguito della cessione è pari al costo di acquisto maggiorato di tutti gli oneri di diretta imputazione³⁰; gli oneri più comuni sono, generalmente, il costo dell’atto notarile e le imposte di registro, ipotecarie e catastali pagate.

Il corrispettivo dichiarato in atto sarà quindi determinante anche in capo al socio; unica particolarità è il caso in cui il corrispettivo dichiarato in atto sia inferiore al valore normale o catastale del bene, per il quale dovrebbe comunque rilevare anche il capo al socio il valore preso a base dalla società per il calcolo dell’imposta sostitutiva: in senso contrario, si è tuttavia espressa la circ. Ag. Entrate n. 26/E dell’1/6/2016 secondo cui “[...] si precisa che il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo da assumere da parte del cessionario stesso, 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”. Tale interpretazione, ancorché trovi una sua *ratio* nel dare preminenza al corrispettivo, non pare essere coerente con il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, facendo rientrare in tale concetto quei valori sulla base dei quali è stata assolta l’imposizione sostitutiva (si pensi al caso in cui il corrispettivo è inferiore al valore catastale e si deve dunque prendere tale ultimo valore ai fini del computo di base imponibile cui applicare l’imposta sostitutiva).

³⁰ Ai sensi dell’art.68, commi 1 e 2, T.U.I.R. per gli acquisti effettuati da persone fisiche nella propria sfera personale, ovvero dell’art.110, comma 1, T.U.I.R. per gli acquisti effettuati in regime di impresa.

6.2. *Le conseguenze di una successiva cessione da parte del socio*

Passando alla disamina degli effetti di una eventuale successiva cessione dell'immobile acquistato dal socio, dobbiamo obbligatoriamente procedere ad una distinta analisi a seconda della situazione soggettiva del socio:

- a) socio persona fisica, società semplice e associazione, per le quali la successiva cessione viene attratta nella disciplina dei redditi diversi³¹. In questo senso, se oggetto della successiva cessione fosse un terreno edificabile, vi potrebbe essere l'emersione di un plusvalore imponibile; se oggetto della successiva cessione fosse invece un fabbricato, potrebbe emergere materia imponibile solo se essa viene posta in essere entro il quinquennio dalla data di acquisto agevolato. Nel caso di successiva cessione di fabbricati adibiti dal socio cedente ad abitazione principale, per la maggior parte del periodo tra l'acquisto agevolato e la successiva cessione, l'eventuale plusvalore non è imponibile³². Giova ricordare che, in questo ambito, la fiscalità originata dalla successiva cessione di fabbricati o terreni non edificabili può essere assolta mediante l'applicazione di un'imposizione sostitutiva pari al 20%³³ del plusvalore emerso, da richiedere in atto e da versare al notaio al momento della stipula.
- b) socio persona giuridica o ente che acquista l'immobile nell'ambito di attività commerciali soggette alla disciplina dei redditi d'impresa. Per questi soggetti la successiva rivendita concorre sempre alla formazione del relativo reddito d'impresa, secondo l'ordinaria disciplina prevista dal T.U.I.R.

6.3. *Il cumulo con eventuali altre agevolazioni fiscali*

L'acquisto agevolato dell'immobile da parte del socio persona fisica non preclude assolutamente la possibilità di cumulo con altri eventuali benefici a lui dedicati. Sul punto, si ritiene doveroso segnalare (tra le altre) le seguenti disposizioni in ambito immobiliare operanti nel 2016:

- a) Agevolazione "prima casa": IVA al 4% ovvero imposta di registro al 2% (ridotta al 1%³⁴ per effetto della norma agevolata);

³¹ Si veda in proposito l'art. 67, comma 1, lett. a) e b) T.U.I.R.

³² Art. 67 comma 1 lettera b) T.U.I.R.

³³ Art. 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

³⁴ Art. 1, comma 119, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 "legge di stabilità 2016".

- b) Interventi di recupero edilizio: detrazione 50% in 10 anni del 25% del prezzo di acquisto di abitazione in fabbricato interamente ristrutturato dall'impresa costruttrice e ceduto entro 18 mesi dal termine dei lavori;
- c) Efficienza energetica: detrazione 50%³⁵ in 10 anni dell'IVA versata per acquisto immobili in classe energetica A o B dal costruttore;
- d) Interventi di recupero edilizio: detrazione 50% in 10 anni del costo di costruzione per acquisto box pertinenziale da impresa costruttrice.

³⁵ Art. 1, comma 56, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 "legge di stabilità 2016".