

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.45-2023/T

CESSIONI ONEROSE DI BENI IMMOBILI IN FAVORE DEI SOCI AGEVOLATE AI SENSI DELLA LEGGE N. 197 DEL 2022: ASPETTI E SOLUZIONI NOTARILI

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 3 maggio 2023)

Abstract

La Corte di Cassazione ha qualificato la cessione agevolata di beni immobili, oggi riproposta dalla legge 197 del 2022, effettuata da una società in favore dei propri soci, come un negozio nel quale, alla causa ordinaria della compravendita se ne affianca una ulteriore, di natura tributaria, idonea a consentire la realizzazione della funzione economico-giuridica propria di tale contratto, solo se il cessionario sia dotato degli specifici requisiti indicati dalla norma agevolativa e non anche se si concluda a favore di un cessionario qualunque.

Viene posto in risalto dunque l'elemento costitutivo dell'agevolazione, che potrà essere invocata soltanto con riferimento alle cessioni immobiliari che si inseriscano all'interno del rapporto sociale, società-socio.

Tuttavia, oltre alla sussistenza di tale requisito primario, l'art. 1 commi da 100 a 105 della legge 197 del 2022 richiede che il contratto in argomento possa essere ricevuto solo se ricorrano anche ulteriori condizioni.

Con il presente lavoro, pertanto, si intendono approfondire gli aspetti fiscali della cessione immobiliare posta in essere in forma agevolata, non solo con riguardo al particolare profilo causale proprio del rapporto tra parti non indipendenti, ma anche con riferimento agli altri elementi costitutivi del relativo contratto. L'analisi non sarà limitata alle imposte indirette atteso che il vantaggio principale dell'agevolazione riguarda le imposte sui redditi.

In questa ottica verranno trattate nuovamente, ed a scopo puramente ricognitivo, alcune tematiche che già in passato sono state oggetto di studi e risposte a quesito, evidenziandone le particolarità emerse nella fase applicativa in vigore delle precedenti normative che prevedevano un'agevolazione analoga a quella in esame.

Lo studio consentirà inoltre di analizzare il tema della determinazione del prezzo in misura inferiore al valore di mercato del bene che formi oggetto di cessione, in relazione al quale, argomentando dal disposto di cui all'art. 1 comma 102 secondo capoverso legge 197/2022, si cercherà di offrire una chiave di lettura, che, prendendo a riferimento la medesima fattispecie, faccia emergere le differenti ricadute a seconda se risulti o meno agevolata.

Indice:

INTRODUZIONE

A. CONDIZIONI RICHIESTE PER RICEVERE UNA CESSIONE AGEVOLATA DI BENI IMMOBILI AI SOCI -
A1. Società cedente A2. Titolarità del bene oggetto di cessione - Natura dei beni oggetto della

cessione - A2.1Data in cui rilevano gli elementi costitutivi: cambio di destinazione dell'immobile - A2.2Beni locati o concessi in comodato. - A2.3 Beni "destinati" alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi.- A2.4Beni appartenenti a società in liquidazione: cessione agevolabile per definizione - A2.5Beni in piena proprietà: cessione onerosa agevolabile - A2.6Diritti reali parziari: cessione non sempre agevolabile - A2.7Proprietà superficiaria A2.8Diritti edificatori: cessione non agevolabile -A3Soci cessionari - A3.1Titolarità della partecipazione - A3.2 Socio cessionario in comunione legale dei beni - A3.3 Eredi del socio cessionario - A3.3 Socio cessionario in caso di subentro per fusione e per scissione A3.4 Società fiduciarie cessionarie - A3.5Cessione agevolata di beni a favore di terzi - A3.6Diritto di prelazione nelle cessioni agevolate di beni immobili ai soci

B. IMPOSTE E BENEFICI DELLA AGEVOLAZIONE

B1Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società cedente - B1.1Calcolo del differenziale - B1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale -B1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene oggetto di cessione - B1.1.4Sottraendo: Bene oggetto di rivalutazione - B1.1.5 Cessioni e regola del corrispettivo nell'applicazione dell'imposta sostitutiva - B2. Aspetti fiscali della cessione onerosa al socio nell'ambito applicativo delle imposte indirette - B2.1Imposta di registro -B2.2Imposte ipotecarie e catastali - ricadute nell'ambito iva-

C. CASI PARTICOLARI DI CESSIONI AI SOCI AGEVOLABILI

C1. Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato- riflessi in materia di cessione agevolata - C1.1 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito dell'imposta di registro nella disciplina ordinaria e nella tassazione agevolata - C1.2 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito della disciplina iva. -C1.3 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito applicativo delle imposte sui redditi nella disciplina ordinaria e nella tassazione agevolata - C1.3.1Segue: imposizione in capo alla società. - C1.3.2Segue: effetti fiscali in capo al socio- C2. Cessione con pagamento del prezzo con compensazione - C3 Cessione di beni immobili con accollo di passività: unitarietà della componente ceduta. Riflessi in materia di imposte indirette. Non rileva la natura delle passività - C4 Cessione di beni immobili con riserva della proprietà - sottoposta a condizione risolutiva - sottoposta a condizione risolutiva - cessione onerosa a rate senza clausola di riservato dominio.

D. NEGOZI TRASLATIVI A TITOLO ONEROSO DIVERSI DALLA CESSIONE

D1.Datio in solutum (cessione in luogo di adempimento) - D2 Permuta tra società e socio - D3 Conferimento di bene da società a società socia - D4 Riscatto da Rent to buy -

E. CONCLUSIONI - VENDITA SUCCESSIVA ALLA CESSIONE - PLUSVALENZA

=====

INTRODUZIONE

La Corte di Cassazione¹ ha qualificato la cessione agevolata di beni immobili, oggi riproposta dalla legge 197 del 2022, effettuata da una società in favore dei propri soci, come un negozio nel quale, alla causa ordinaria della compravendita se ne affianca una ulteriore, di natura tributaria, idonea a consentire la realizzazione della funzione economico-giuridica propria di tale contratto,

¹ Cass. 30 settembre 2019 n. 24223

solo se il cessionario sia dotato degli specifici requisiti indicati dalla norma agevolativa e non anche se si concluda a favore di un cessionario qualunque².

L'operazione si caratterizza³ perché è possibile farvi ricorso solo se si inserisca all'interno del rapporto sociale, società-socio⁴.

Tuttavia, oltre alla sussistenza di tale requisito primario, l'art. 1 commi da 100 a 105 della legge 197 del 2022 richiede che il contratto in argomento possa essere ricevuto solo se ricorrano anche ulteriori condizioni⁵.

Con il presente lavoro, pertanto, si intendono approfondire gli aspetti fiscali della cessione immobiliare posta in essere in forma agevolata, non solo con riguardo al particolare profilo causale proprio del rapporto tra parti non indipendenti, ma anche con riferimento agli altri elementi costitutivi del relativo contratto. L'analisi non sarà limitata alle imposte indirette atteso che il vantaggio principale della agevolazione riguarda le imposte sui redditi.

In questa ottica verranno trattate nuovamente, ed a scopo puramente ricognitivo, alcune tematiche che già in passato sono state oggetto di studi e risposte a quesito, evidenziandone le particolarità emerse nella fase applicativa in vigenza delle precedenti normative che prevedevano un'agevolazione analoga a quella in esame.

Lo studio consentirà inoltre di analizzare il tema della determinazione del prezzo in misura inferiore al valore di mercato del bene che formi oggetto di cessione, in relazione al quale, argomentando dal disposto di cui all'art. 1 comma 102 secondo capoverso legge 197/2022, si cercherà di offrire una chiave di lettura, che, prendendo a riferimento la medesima fattispecie, faccia emergere le differenti ricadute a seconda se risulti o meno agevolata.

L'analisi si concluderà elencando le specifiche operazioni di cessione onerosa caratterizzate da modalità di corresponsione del corrispettivo diverse dal danaro ritenute ugualmente agevolabili ai sensi della legge 197 del 2022.

Sul piano operativo si rappresenta l'opportunità che il riscontro della sussistenza degli elementi costitutivi della cessione venga riassunto in un quadro sinottico di pronto riscontro.

A. CONDIZIONI RICHIESTE PER RICEVERE UNA CESSIONE AGEVOLATA DI BENI IMMOBILI AI SOCI

² L'art. 1 commi da 100 a 105 della legge n. 197 del 2022 ha riproposto la medesima agevolazione che era stata prevista dalla legge n. 208 del 28.12.2015 art. 1 comma 115 e segg. e poi riproposta dalla legge 11.12.2016 n. 232 art. 1 commi 565 e 566.

³ L'analisi andrebbe completata tenendo in considerazione da un lato lo spirito della norma che intende favorire l'estromissione dall'impresa di beni immobili in favore dei soci che nella sostanza già ne beneficiano e dall'altro l'espressa previsione di cui all'art. 67 lett H-ter del Tuir che considera redditi diversi la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari.

⁴ La scelta per la cessione potrebbe risultare penalizzata dalla necessaria previsione di un corrispettivo, tuttavia complice soprattutto il segmento nel quale l'operazione si va a collocare, in chiave applicativa vengono utilizzate particolari modalità di pagamento, quali la rateizzazione del prezzo non assistito da clausole di riservato dominio (clausola che si anticipa potrebbe non venire coperta dalla agevolazione) o l'estinzione del debito derivante dallo stesso prezzo in via compensativa, che proprio nella dinamica sociale trovano maggiori possibilità di utilizzo. Peraltro sempre nella stessa direzione, dell'assenza di parti indipendenti, si pone anche l'ulteriore elemento che pure potrebbe facilitare la scelta per la cessione, relativo all'ammontare del prezzo, che, in ragione della possibile opzione per il valore catastale e del rapporto sociale in cui necessariamente si colloca, potrebbe venire convenuto in misura inferiore al valore di mercato del bene che ne formi oggetto.

⁵ Per l'adozione di tale soluzione, a differenza di quanto previsto in caso di assegnazione agevolata di beni ai soci, non bisognerà necessariamente fare verifiche preventive da cui farne dipendere la ricevibilità (e anche per tale ragione l'opzione per la cessione onerosa agevolata le è stata spesso preferita).

In caso di cessione onerosa al socio per poter invocare le agevolazioni di cui all' art. 1 commi da 100 a 105 della legge 197 del 2022 devono ricorrere necessariamente alcune specifiche condizioni. La verifica della relativa sussistenza si pone come uno step iniziale che deve precedere qualsiasi altra valutazione, non potendosi ritenere agevolabile una cessione onerosa se non ricorrano i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma.

A1. Società cedente

In particolare potranno avvalersi delle agevolazioni solo le società commerciali sia di persone che di capitali residenti in Italia.

Dall'elenco risultano dunque escluse le società semplici, le cooperative⁶ e le società non residenti, anche se abbiano una stabile organizzazione in Italia⁷.

Non sussiste invece alcun dubbio che possano avvalersi anche le società in liquidazione⁸.

A2 Titolarità del bene oggetto di cessione - Natura dei beni oggetto della cessione

Possono formare oggetto di cessione agevolata ai soci solo i beni "diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir", diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività.

Per tale ragione tra gli immobili esclusi dalla agevolazione, oltre quelli strumentali per destinazione, che a prescindere dalla classificazione catastale sono utilizzati direttamente dalla società⁹, rientrano anche gli immobili patrimonio (art. 90 tuir) e quelli strumentali per natura¹⁰, individuabili su base catastale, che siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società che ne sia proprietaria.

Riepilogando possono formare oggetto di cessione agevolata ai soci purché non utilizzati direttamente : - terreni agricoli¹¹ o i terreni edificabili - fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B,C,D,E e A10) se locati o concessi in comodato a terzi, oppure non utilizzati direttamente.¹² - beni merce (sia abitativi che strumentali in quanto per definizione destinati alla

⁶ Questo ovviamente non significa che ad esempio una società cooperativa non possa alienare a titolo oneroso i propri beni immobili ad uno dei suoi soci, ma soltanto che tale operazione non potrà risultare agevolabile ai sensi della legge 197 del 2022.

⁷ La società commerciale che voglia avvalersi della disciplina agevolativa deve essere un soggetto Ires (art. 72 tuir) e Irap (art. 3 Dlgs 446/97) residente che produca reddito d'impresa. Una società estera con sede all'estero che non sia residente anche se abbia una stabile organizzazione in Italia non presenta il presupposto necessario per assoggettare a imposizione il reddito d'impresa che produce (arg. ex art. 23 lett. e) tuir) dunque non potrà avvalersi della normativa agevolativa ai fini delle sole imposte indirette. Così Circ. n. 26 del 2016 pag. 7 sulla scorta di un'interpretazione letterale della norma. Così anche quesito 98-2016/T est. F. Raponi e quesito 12-2016/T est. F. Raponi

⁸ Circ. n. 26 del 2016 pag. 7

⁹ Es. i fabbricati abitativi che vengono utilizzati quali uffici delle società che li posseggono.

¹⁰ Accatastati nelle categorie A/10, B,C,D,E.

¹¹ Il terreno agricolo che sia utilizzato per effettuare la coltivazione o l'allevamento di animali non può essere ceduto ai soci in via agevolata perché utilizzato nell'esercizio dell'impresa. Invece i terreni agricoli concessi in locazione o comodato possono rientrare nella disciplina agevolativa Circ. 26 del 2016 pag. 12.

¹² Vi rientrerebbero anche i beni immobili sociali facenti parte di un'azienda locata a terzi. Risposta a quesito n. 183-2016/T est. F. Raponi Potrebbero esservi ricompresi anche i beni che abbiano formato oggetto di un preliminare di vendita Risposta a quesito n. 67-2016/T est. F. Raponi. Possono essere assegnati anche beni che prima dell'assegnazione rientravano in un'azienda affittata e che venga fatti uscire da tale situazione. Circ. n. 37 del 2016 pag. 11

vendita) - beni patrimonio ex art. 90 tuir (abitazioni- pertinenze/terreni sia agricoli che edificabili locati a terzi ovvero non utilizzati per l'attività).

A2.1 Data in cui rilevano gli elementi costitutivi: cambio di destinazione dell'immobile

Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione alla natura dei beni, vanno verificati alla data della cessione¹³.

Si potrebbe pertanto prescindere dalla destinazione originaria del bene e nel contempo sarebbe possibile programmare la cessione mutando all'occorrenza la destinazione dello stesso bene da cedere;¹⁴ in tal caso sarebbe del pari opportuno che la nuova destinazione compatibile con la disciplina agevolativa emerga dal relativo atto.

Nello stesso senso occorre osservare che i beni agevolati non dovevano essere necessariamente di proprietà della società alla data del 30 settembre 2022. Si possono infatti cedere in forma agevolata anche beni acquistati in data successiva.¹⁵

A2.2 Beni locati o concessi in comodato.

Gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che non siano utilizzati direttamente per l'esercizio della attività¹⁶, come quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono formare oggetto di cessione agevolata ai soci. Tali immobili infatti pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, essendo caratterizzati dall'essere idonei a produrre un reddito loro autonomo non si considerano strumentali per destinazione. Sono riconducibili ad una attività di gestione immobiliare passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad uno o più immobili. Viceversa non potrà risultare agevolata la cessione ai soci che abbia ad oggetto immobili riconducibili alla gestione immobiliare attiva, ovvero ad una attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali all'utilizzazione unitaria dei beni con finalità diverse dal mero godimento (villaggi turistici, centri commerciali, gallerie commerciali ecc.)¹⁷, in quanto i beni che ne formassero oggetto andrebbero considerati come direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

A2.3 Beni "destinati" alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi.

Possono formare oggetto di agevolazione anche gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che pur non essendoli al momento della cessione, in passato siano stati locati o

¹³ Così Circ. 112/1999 pag. 4

¹⁴ Si potrebbe pertanto modificare legittimamente lo status del bene rendendolo agevolabile (Circ. n. 26 del 2016 pag. 9) A prescindere dalla data di acquisto di un bene si potrà quindi cedere un immobile che attualmente è utilizzato dalla società (strumentale per destinazione) ma che non verrà più utilizzato "direttamente" prima dell'atto di cessione, da cui peraltro è preferibile che emerga tale circostanza.

¹⁵ In questo senso Quesito 204-2016/T. Va segnalato inoltre che gli immobili locati a terzi non sono strumentali per destinazione neanche per le società di gestione immobiliare Cass. N. 1367 del 13 ottobre 1983 e quindi possono essere ceduti secondo il nuovo regime agevolato. Non possono invece formare oggetto di agevolazione i terreni utilizzati direttamente dalle società operanti nel settore agricolo per effettuare le coltivazioni. (Circ. AE 112/1999).

¹⁶ Tra i beni strumentali per natura Es. capannone industriale affittato ad altra società. Tra i beni patrimonio Es. i beni abitativi acquistati dalle società a titolo di investimento.

¹⁷ Circ. 26 del 2016 pag. 12 In tali casi infatti i cespiti rappresenterebbero una componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare e dunque in tale ottica vanno considerati quali beni utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa.

concessi in comodato e risultino in via prospettica ancora passibili di tali destinazioni. Tali cespiti infatti potrebbero formare oggetto dell'operazione agevolata in quanto essendo idonei, anche solo potenzialmente, a produrre un reddito loro autonomo non dovrebbero essere considerati strumentali per destinazione. Sarebbe tuttavia preferibile acquisire a tal fine documenti probatori specifici e far risultare (ad esempio mediante la prova delle utenze luce, acqua, gas ecc.) anche dall'atto tali circostanze. Resta ferma comunque nei casi più dubbi l'opportunità di far precedere la cessione agevolata da un contratto di locazione e/o comodato a favore dei soci purché si tratti di un'operazione effettiva e non solo formale¹⁸.

A2.4 Beni appartenenti a società in liquidazione: cessione agevolabile per definizione

Nelle ipotesi in cui si trovi in liquidazione, secondo l'AF¹⁹ la società non esercita più un'attività d'impresa²⁰ la qual cosa escluderebbe in nuce la possibilità di ritenere che gli immobili sociali possano essere qualificati come "utilizzati direttamente". La loro cessione potrebbe pertanto essere effettuata anche avvalendosi della agevolazione di cui alla legge 197 del 2022 in quanto si ritiene che pure in questo caso sia rispettata la finalità della disciplina che intende favorire la fuoriuscita dei beni non direttamente utilizzati nell'espletamento di attività imprenditoriali²¹.

A2.5 Beni in piena proprietà: cessione onerosa agevolabile

Il regime speciale agevolato può trovare applicazione solo con riferimento alle società commerciali che siano titolari del diritto di proprietà su beni immobili e che intendano cederli ai propri soci²².

E' possibile cedere un bene nella sua interezza a più soci (es. ¼ ciascuno a 4 soci) usufruendo della agevolazione ma non è agevolabile la cessione ad un solo socio di una frazione di quota su un bene (es. ¼ di un bene ad un solo socio)²³.

A2.6 Diritti reali parziari: cessione non sempre agevolabile

Si rappresenta che non possono formare oggetto di cessione secondo l'AE i diritti reali parziali perché sono "diritti" e non beni²⁴.

Il Fisco fa eccezione solo per la cessione onerosa agevolata che consenta alla società di liberarsi del suo diritto reale parziale cedendo definitivamente il bene al socio²⁵.

Di conseguenza sarà possibile cedere in via agevolata la nuda proprietà solo al socio usufruttuario oppure viceversa²⁶.

¹⁸ Non potrebbe bastare a tal fine un contratto registrato. Oltre alla immissione in possesso è infatti preferibile che la nuova situazione giuridica del bene sia provata mediante la voltura delle utenze (luce, acqua, gas ecc.) dalla società al socio o al terzo conduttore.

¹⁹ Ris. 93 del 17 ottobre 2016

²⁰ L'AF ritiene, a dire il vero con un argomento non del tutto convincente, che durante la fase di liquidazione non è esercitata un'attività d'impresa ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito debito verso terzi finalizzata alla chiusura (Circ. n. 26/2016 pag. 10).

²¹ Circ. n. 26 del 1.6.2016 pag. 10

²² La sola mera titolarità non giustifica l'applicazione della normativa di favore. Es. società non residente proprietaria di un bene in Italia.

²³ Quesito 89-2016/T est. F.Raponi

²⁴ Circ. 26 del 2016 pag. 9.

²⁵ Circ. 26 del 2016 pag. 8.

Così come sarà possibile effettuare la cessione congiunta dell'usufrutto e della nuda proprietà a due soci distinti purché sia ceduta la piena proprietà²⁷.

In caso di cessione del solo usufrutto pertanto seguendo tali indicazioni si dovrebbero applicare le regole di tassazione ordinarie.

A2.7 Proprietà superficaria

Coerentemente dovrebbe escludersi anche la possibilità di ritenere agevolabile la cessione onerosa di un appartamento detenuto in proprietà superficaria²⁸. Tuttavia stante la specifica natura del diritto la questione è dubbia²⁹.

Ai fini di un corretto inquadramento si ritiene opportuno distinguere la cessione che abbia ad oggetto un diritto di proprietà superficaria costituito secondo il dettato del codice civile, rispetto a quella che, benché tratti dello stesso diritto, faccia riferimento alla particolare proprietà superficaria che trovi la sua fonte in attuazione di un piano per l'edilizia economica e popolare.

Nella prima ipotesi l'unico caso di cessione agevolabile potrebbe ricorrere quando l'area gravata dal diritto di superficie sia di proprietà del socio acquirente oppure ricorra la situazione opposta; si realizzerebbe infatti la medesima fattispecie, che il Fisco ha ritenuto agevolabile, che si verifica quando la società risulti titolare di un diritto reale parziale e si liberi definitivamente del suo diritto cedendolo definitivamente al socio, che così ne acquisisca la piena proprietà³⁰.

Nella seconda ipotesi, invece, la cessione al socio sembrerebbe sempre passibile di agevolazione. Infatti la società che ceda il diritto di proprietà superficaria di derivazione PEEP si libererebbe effettivamente del suo diritto nell'ottica richiesta dal legislatore e secondo quanto sostiene l'AF³¹. Rispetto agli altri diritti reali parziali e alla stessa proprietà superficaria di fonte codicistica, solo in questo specifico caso, infatti, all'esito della cessione non potrebbe mai risultarne la riunione nella piena proprietà in capo allo stesso soggetto acquirente occorrendo a tal fine, come noto, l'esperimento di una specifica procedura che gli sarebbe stata comunque interdetta³². Nella stessa direzione depone anche l'ulteriore considerazione che, sempre solo in questo particolare contesto, e non con anche con riferimento alle cessioni riguardanti gli altri diritti reali parziali, non sarebbe mai consentito creare le condizioni per fruire della cessione agevolata acquisendo preventivamente il diritto mancante.

A2.8 Diritti edificatori: cessione non agevolabile

²⁶ Non è invece agevolabile la cessione della nuda proprietà quando l'usufrutto sia nella titolarità di un terzo non socio Quesito 228-2016/T est. Lomonaco. Mentre sarà agevolabile la cessione della piena proprietà a un socio di usufrutto e all'altro della nuda proprietà: Quesito 169-2016/T est. Lomonaco-Raponi. Anche Quesito n. 224-2016/T.

²⁷ Circ. n. 37 del 2016 pag. 10

²⁸ Conforme in questo senso quesito 217/2016T est. A Lomonaco

²⁹ Quesito n. 195-2016/T est. V. Mastroiacovo invece conclude positivamente.

³⁰ Circ. 37 del 2016 pagg. 9 e 10. Le fattispecie trattate si riferiscono all'usufrutto ed alla nuda proprietà ma il concetto può essere esteso agli altri diritti reali parziali.

³¹ Circ. 37 del 2016 pagg. 9 e 10.

³² Si giunge a tale conclusione considerando da un lato che la proprietà dell'area nel caso specifico appartiene al Comune fino a quando non si ponga in essere un atto di trasferimento specifico che l'abbia ad oggetto e che rappresenta l'esercizio di un diritto che non potrebbe appartenere al socio cui sarebbe interdetto per carenza di legittimazione. La titolarità dell'area in questo specifico caso non potrebbe neanche appartenere alla stessa società a meno di non volerne pretendere l'acquisizione anticipata.

L'AF ha espressamente escluso anche la possibilità di cedere ad un socio in via agevolata i diritti edificatori perché si tratta di diritti e non di beni³³. Tale conclusione può dirsi viepiù confermata anche alla luce della nuova interpretazione indicata dalla Suprema Corte di Cassazione³⁴ definendo la cubatura come diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale e sostenendo che il diritto edificatorio compensativo sia anch'esso un diritto che non ha natura reale, che non inerisce al terreno e non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso³⁵.

A3. Soci cessionari

I soci che, quali cessionari potranno beneficiare della normativa di favore, non sono assoggettati a particolari limitazioni. E' richiesto solo che siano soci.

Potranno dunque beneficiarne sia soggetti persone fisiche, non imprenditori né esercenti arti o professioni, che soci persone fisiche imprenditori, esercenti arti o professioni, società di persone, società di capitali nonché le cooperative che siano socie di tali società.

In ogni caso potranno godere della normativa agevolata i soli soci che erano tali alla data del 30 settembre 2022³⁶.

La nuova norma precisa infatti che "tutti i soci devono risultare iscritti" a tale data "nel libro dei soci ove prescritto"³⁷. Da ciò si è fatto derivare che sarà possibile applicare il regime agevolato solo alle società commerciali la cui compagine sociale non sia modificata in data successiva al 30 settembre 2022³⁸.

Va sottolineato comunque che non occorrerà rispettare il principio di parità di trattamento espresso in termini generali dall'art. 2348 cc.

Ad ogni buon conto, anche se fossero entrati nuovi soci nella compagine sociale in data successiva al 30.9.2022, sarà comunque possibile operare la cessione agevolata solo a favore di quei soci che lo erano già a quella data.

La stessa AF³⁹ in tal senso ha espressamente sostenuto che non costituisce causa ostativa al godimento delle agevolazioni la cessione di beni agevolabili solo a taluni soci anziché alla generalità di essi.

³³ Circ. 26 del 2016 pag. 9.

³⁴ Cass. SU n. 16080 del 09.06.2021.

³⁵ Cass. SU n. 23902 del 29.10.2020.

³⁶ Si dovrebbe ritenere che non realizzi la condizione richiesta dalla norma l'acquisto della qualifica di socio in data successiva al 30.09.2022 a seguito di risoluzione di donazioni di partecipazioni o di risoluzione di patto di famiglia poste in essere prima di tale data.

³⁷E' fatta salva solo l'ipotesi che vengano iscritti nuovi soci entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio (1 gennaio 2023) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2022. La sola sussistenza del "titolo di trasferimento avente data certa" dunque non consente di ritenere verificata la condizione per consentire l'applicazione della nuova normativa. A tali fini lo spartiacque è costituito dalla iscrizione dell'atto nel libro soci (se previsto) oppure dalla sua pubblicità nel Registro Imprese o meglio dalla richiesta della stessa purché eseguita e/o inoltrata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore avvenuta il 1 gennaio 2023. Esempio: erede di socio deceduto in data anteriore al 30.09.2022 il cui subentro sia formalizzato con iscrizione nel registro delle imprese in data successiva al 31.1.2023

³⁸I soci che vogliono godere della agevolazione devono essere tali alla data del 30.09.2022.

³⁹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 10.

Il corollario logico di tale premessa è che non rilevano modifiche di assetti effettuate tra gli stessi soci dopo la data del 30 settembre 2022 (es. cessione di quote tra i soci che risultavano essere tali già alla data del 30.09.2022)⁴⁰.

Tuttavia vale la pena ricordare che nel caso in cui si proceda comunque a porre in essere l'operazione, nonostante difetti uno dei requisiti, la conseguenza sarebbe quella di non vedersi riconoscere l'agevolazione.

A3.1 Titolarità della partecipazione

Il socio che può godere dell'agevolazione deve essere titolare della proprietà della partecipazione o almeno esserne nudo proprietario⁴¹.

L'usufruttuario di una quota di società, invece, non essendo considerato socio dal Fisco non potrà godere dei vantaggi fiscali previsti dalla legge di bilancio per il 2023⁴².

A3.2 Socio cessionario in comunione legale dei beni

In presenza di un socio acquirente in comunione legale dei beni, secondo la soluzione preferibile, si potrà godere dell'agevolazione per intero e non limitatamente alla metà corrispondente all'acquisto in suo favore⁴³.

A sostegno di tale conclusione la questione andrebbe inquadrata muovendo dalla duplice considerazione che l'agevolazione in argomento si caratterizza perché, oltre ad essere richiesta dalla società, investe più comparti impositivi non gestibili in via autonoma e separata⁴⁴. Al punto che secondo l'AF non è possibile avvalersene per acquistare soltanto i diritti pari ad un mezzo della piena proprietà di uno specifico bene e che il valore utilizzato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva costituisce necessariamente anche la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro⁴⁵.

Del resto non sarebbe neanche ammissibile far dipendere la possibilità di invocare l'agevolazione in argomento dal regime patrimoniale del socio acquirente e non ritenendosi neanche possibile giungere alla conclusione, non condivisibile e neanche sostenibile su base normativa, di negare la possibilità di effettuare una cessione agevolata a favore di un socio solo perché questi si trovi in regime di comunione legale dei beni⁴⁶.

⁴⁰ Per un caso di donazione tra soci Quesito n. 20-2017/I e 10-2017/T est. D. Boggiali, A. Ruotolo e V. Mastroiacovo

⁴¹ In questo senso Quesito n. 202-2016/T est. V. Mastroiacovo.

⁴² Quesito 202-2016/T est. Mastroiacovo e Quesito n. 232-2016/I e 194-2016/T est. Boggiali, Ruotolo, Mastroiacovo. E' richiesto tuttavia che il titolare dell'usufrutto presti la sua cooperazione ex art 1000 cc.

⁴³ Quesito 118-2016/T est. F.Raponi. Tuttavia qualche dubbio potrebbe emergere prendendo riferimento dalla contraria posizione del Fisco in ordine alle agevolazioni 1 casa (circ. 38 del 2005 par. 2 e ris. 86 del 2010 – da ultimo n. 400 del 2022).

⁴⁴ La società vorrà fruire del vantaggio relativo alla riduzione del carico fiscale a lei ascrivibile prescindendo dal regime patrimoniale del socio.

⁴⁵ Circ. n. 37 del 2016 pag. 27. Non essendo possibile ipotizzare in capo alla società cedente l'applicazione dell'agevolazione sulla plusvalenza limitatamente alla assegnazione della metà che sarà acquisita dal socio, ed assoggettare ad imposizione ordinaria, la cessione dell'altra metà, che verrebbe acquisita ope legis dal coniuge dello stesso socio, si dovrebbe concludere per l'applicazione della agevolazione alla fattispecie agevolativa considerata nella sua interezza.

⁴⁶ Ai fini dell'effettiva caduta in comunione dei beni assegnati rileva il regime cui erano sottoposte le partecipazioni della società (quesito n. 128-2022/I del 2.2.2023 est. D.Boggiali)

A3.3 Eredi del socio cessionario

Il regime agevolato potrà essere utilizzato anche dagli eredi che siano succeduti al socio in data successiva al 30.9.2022 purché abbiano accettato l'eredità⁴⁷.

A3.4 Socio cessionario in caso di subentro per fusione e per scissione

Si potrà giungere alla stessa conclusione positiva anche riguardo alla cessione in favore di coloro che risulteranno soci in caso di subentro per l'effetto di una operazione di fusione e di scissione⁴⁸. Nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale) in ossequio al principio di continuità fiscale la società incorporante o la risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere alla cessione agevolata dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30.09.2022.

A3.5 Società fiduciarie cessionarie

Possono risultare cessionarie anche le società fiduciarie purché iscritte tra i soci alla data del 30.9.2022 e sia provato che il rapporto fiduciario⁴⁹ sia sorto in data anteriore a tale data⁵⁰.

A3.6 Cessione agevolata di beni a favore di terzi

L'applicazione della normativa di favore in caso di cessione di beni immobili a favore di terzi non è pacifica. Il problema si pone in relazione alla qualifica dei soci cessionari piuttosto che per la società cedente.

La deviazione degli effetti in capo al terzo non genererebbe problemi di ammissibilità se lo stesso "terzo" fosse un altro socio che sia tale alla data del 30.09.2022.

Se invece il "terzo" non fosse un socio o sia divenuto tale solo in data successiva al 30.09.2022, ad una prima lettura si dovrebbe concludere per la soluzione negativa. Ad una diversa conclusione tuttavia si potrebbe giungere se si ritenesse che i "primi" effetti del contratto si realizzano comunque in capo al socio (che sia tale alla data del 30.09.2022) e solo in seguito, per effetto della dichiarazione di volerne profittare, si esplicherebbero in capo al terzo.

Si può dunque ritenere che la fattispecie sia agevolabile innanzitutto perché le parti vincolate ex art. 1411 cc sarebbero la società promittente e il socio cessionario stipulante ed inoltre perché l'acquisto si perfezionerebbe in capo al socio medio tempore e comunque fino a quando il terzo

⁴⁷ Il Fisco Circ. n. 26 del 2016 pag. 8 a sostegno di tale conclusione rileva che non si è trattato di una cessione volontaria della partecipazione. Invece muovendo da un'interpretazione sostanziale della normativa agevolativa l'erede succeduto al socio in data anteriore al 30.09.2022 il cui subentro sia stato formalizzato con iscrizione nel registro delle imprese in data successiva al 31.1.2023 sembrerebbe non possa godere dell'agevolazione. (sul tema anche Quesito n. 119-2016/T est. F.Raponi).

⁴⁸ I beni che possono formare oggetto di cessione sono tutti quelli risultanti in capo alla "nuova" società (incorporante, risultante o beneficiaria della scissione) Circ. n. 26 del 2016 pag. 8 così anche Circ. n. 112/1999 pag. 3 che ritiene possibile che possano avvalersi della normativa di favore anche i soci che avevano i requisiti richiesti nella società di provenienza. Il Fisco (circ. n. 37 del 2016 pag. 19) per le stesse ragioni ha ritenuto che tali conclusioni siano applicabili anche nel caso di conferimenti d'azienda cui segua un'assegnazione da parte della società conferitaria.

⁴⁹ E' consentito anche alla società fiduciaria Quesito n. 125 -2017/T est Raponi perché si ritiene che l'operazione debba essere vista come se fosse effettuata direttamente a favore del socio.

⁵⁰ Circ. n. 26 del 2016 pag. 8 e Quesito n. 125-2017/T est A. Lomonaco che evidenzia come non sia possibile invocare l'applicazione del prezzo valore.

non dichiararsi di volerne profittare. Peraltro solo il socio cessionario in quanto tale potrebbe esercitare la scelta di beneficiare un terzo soggetto⁵¹.

A3.7 Diritto di prelazione nelle cessioni agevolate di beni immobili ai soci

Per formulare la risposta al quesito in ordine alla applicabilità del diritto di prelazione alla cessione agevolata occorre distinguere le varie fattispecie nelle quali lo stesso risulta previsto.

In ordine alla prelazione commerciale di cui all'art. 38 legge 392/1978 la soluzione preferibile è quella che ritiene non sussistente tale diritto, in quanto alla causa ordinaria della compravendita si affianca un'ulteriore causa specifica idonea a consentire la realizzazione di tale funzione economico-giuridica solo se il cessionario sia dotato degli specifici requisiti indicati dalla norma agevolativa e non anche se si concluda a favore di un cessionario qualunque⁵².

Secondo la Cassazione la questione della spettanza o meno del diritto di prelazione non si risolverebbe nella definizione del negozio come trasferimento a titolo oneroso quale è, ma nella più peculiare struttura del negozio in oggetto, ove si intende realizzare una causa tributaria che viene affiancata alla causa ordinaria della compravendita.

Alla stessa conclusione potrebbe pervenirsi allora anche con riferimento alla prelazione agraria di cui alla legge n. 590 del 1965 e alla legge n. 817 del 1971⁵³.

Viceversa trattandosi di una prelazione legale sui generis dovrebbe risolversi in maniera opposta la problematica riguardante la prelazione inerente la cessione onerosa agevolata ai soci di beni culturali e artistici di cui all'art. 60 del dlgs 42/2004.

Nella sostanza la tutela degli interessi privati solo in questa particolare accezione non può che cedere di fronte agli interessi di stampo pubblicistico a cui è ispirata l'intera disciplina del D.Lgs. 42/2004

B. IMPOSTE E BENEFICI DELLA AGEVOLAZIONE

L'analisi dell'impatto in chiave fiscale della cessione agevolata deve essere compiuta valutandone caso per caso le differenti ricadute nei vari comparti impositivi delle singole operazioni.

B1 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società cedente

Il beneficio principale delle cessioni agevolate ai soci di beni immobili⁵⁴ riguarda le società ed in particolare le imposte dirette⁵⁵.

⁵¹ Cessione onerosa a favore di terzo di un diritto reale parziale. Se si risolve positivamente la prima opzione viepiù dovrà ritenersi ammissibile anche il caso in cui il diritto deviato sia un diritto reale parziale.

⁵² Cass. 30 settembre 2019 n. 24223

⁵³ Dovendosi trattare solo di beni trasferiti da società e per l'intera proprietà non ha senso porsi il problema della prelazione ereditaria.

⁵⁴ In assenza delle agevolazioni le operazioni di cessione avrebbero comportato l'applicazione, laddove dovute, dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e nel comparto delle imposte dirette il realizzo a valore normale con conseguente tassazione che avrebbe potuto risultare molto onerosa al punto da sconsigliarne l'adozione.

⁵⁵ Circ. n. 26 del 2016 pag. 19. L'esercizio dell'opzione per la cessione agevolata si perfeziona in capo alle società cedenti con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto non solo l'insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta non rilevano ai fini del perfezionamento dell'operazione ma anche se

Nello specifico la nuova normativa prevede il pagamento nella misura dell'8% di un'imposta sostitutiva sulla plusvalenza o sul ricavo che potrebbe determinarsi in capo alla società cedente⁵⁶. L'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicarsi è invece del 10,50% nel caso di società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della cessione⁵⁷.

B1.1 Calcolo del differenziale

Ai fini del calcolo dell'imposta assume un ruolo decisivo l'esatta determinazione del minuendo e del sottraendo che concorrono a formare il differenziale che rappresenta la relativa base imponibile.

B1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale

Il "minuendo" consiste in termini generali nel valore normale del bene che ai fini civilistici corrisponde al suo valore reale.

Tuttavia ai sensi della legge 197 del 2022 ed ai soli fini della applicazione di tale specifica normativa lo stesso valore normale potrà essere sostituito, su richiesta operata in tal senso dalla società, dal valore catastale del bene, consentendo alla medesima società di ricevere il vantaggio di corrispondere l'imposta sostitutiva su valori inferiori rispetto a quelli che emergerebbero a fini civilistici o in relazione a fattispecie non agevolabili.

B1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene oggetto di cessione

Il "sottraendo" invece sarà pari al costo fiscalmente riconosciuto del bene oggetto di cessione che normalmente coincide con il valore di libro (valore contabile) fatte salve eventuali rivalutazioni degli stessi beni⁵⁸.

In linea di principio per i beni "plusvalenti" occorre considerare che il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del Tuir al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti⁵⁹.

venga del tutto omesso. In tal caso l'imposta non versata è iscritta a ruolo ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

⁵⁶L'imposta è sostitutiva dell'Ires (che sarebbe stata pari al 24%), dell'imposta progressiva Irpef in capo ai soci, e dell'Irap (che sarebbe stata pari al 3.9%). Deve essere calcolata sulla differenza tra il valore normale (o catastale) e il costo fiscale del bene ceduto. La circolare n. 26 del 2016 pagg 15-16 indica il metodo per individuare il valore fiscale dei beni che producono plusvalenze (strumentali) e dei beni merce. Per i primi il costo fiscale è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del Tuir al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti. Per i beni merce, invece, in mancanza della utilizzazione del metodo del costo specifico, occorre far riferimento ad una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'art. 92 Tuir.

⁵⁷ L'art. 30 legge 724/1994 definisce di comodo le società che non superano il test di operatività (ovvero quelle in cui ricavi figurativi sono superiori ai ricavi effettivi). La legge indica il periodo temporale minimo per la verifica della non operatività. Ai nostri fini interessa sottolineare che le società in liquidazione le quali con l'impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro imprese entro il termine della dichiarazione dei redditi successiva beneficiano della disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo (Circ. n. 26 del 2016 pag. 18).

⁵⁸ E' dubbio se ai fini della determinazione del sottraendo per i beni che siano stati acquistati a seguito di esercizio di opzione di acquisto in forza di contratti di leasing possa essere utilizzato il criterio che, riguardo l'individuazione della base imponibile ai fini iva, consente che il prezzo di riscatto sia maggiorato in misura pari ai canoni pagati (Circ. n. 26 del 2016 pag. 31) Tale norma è stata infatti dettata espressamente ai fini iva e nella logica di tale specifica imposta. Per il calcolo del costo fiscale del bene in questo specifico caso si ritiene pertanto preferibile anche per ragioni di cautela considerare esclusivamente il prezzo di riscatto.

Con riguardo beni che danno luogo a “ricavi” (ex art. 85 comma 1 lett. a) e b) del Tuir) (beni merce) occorre far riferimento al metodo del costo specifico oppure ad una situazione di magazzino redatta alla data della cessione con i criteri di cui all’articolo 92 del Tuir⁶⁰.

B1.1.4 Sottraendo: Bene oggetto di rivalutazione

Se la cessione riguardasse un bene che sia stato assoggettato a rivalutazione, occorrerà considerare ai fini del calcolo del differenziale il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione.

A tal fine si pone un problema particolare per quelle società che avessero proceduto alla rivalutazione di beni oggetto di cessione ai sensi del DL 104 del 2020 (conv. in L. 126 del 2020). Infatti il realizzo del bene in data anteriore al 2024 non consentirebbe di beneficiare dei relativi vantaggi fiscali. L’unica soluzione rimarrebbe quella già adottata in passato di riconoscere in capo alla società cedente un credito d’imposta in misura corrispondente all’imposta sostitutiva versata per la rivalutazione degli stessi beni⁶¹.

B1.1.5 Cessioni e regola del corrispettivo nell’applicazione dell’imposta sostitutiva

La nuova normativa ha previsto una particolare rilevanza del corrispettivo in chiave fiscale in quanto ai fini del calcolo dell’imposta sostitutiva assume rilievo soltanto quando lo stesso risulti pari o superiore al valore normale e ciò anche quando lo stesso sia determinato secondo i coefficienti catastali⁶².

Come visto più sopra infatti in termini generali ai fini del calcolo per l’imposta sostitutiva occorre considerare come minuendo il valore normale o eccezionalmente il valore catastale.

Tuttavia l’imponibile per l’applicazione dell’imposta sostitutiva dovrà essere necessariamente calcolato prendendo come minuendo il maggior importo tra il corrispettivo pattuito e il valore normale o catastale dei beni ceduti.

La scelta del legislatore dipende essenzialmente dalla necessità di assicurare all’Erario una sorta di “minimo garantito” indicando a tal proposito che la determinazione del relativo differenziale debba muovere dal valore più alto tra quelli in gioco. Proprio perché il rapporto agevolato si pone all’interno di una fattispecie tra società e socio che normalmente risulta attenzionata dal Fisco⁶³, si è voluto scongiurare che mediante la previsione di un corrispettivo anche di scarsa entità, pari o inferiore al costo fiscale del bene, potessero essere facilmente neutralizzate le plusvalenze emergenti godendo della copertura offerta dallo schermo agevolativo. Vicenda questa che, come si vedrà più avanti, consente di effettuare una valutazione differenziata delle cessioni a prezzo irrisorio che siano attratte nel perimetro agevolativo rispetto a quelle che invece siano assoggettabili ad imposizione in via ordinaria.

In applicazione di tale norma dunque, tutte le cessioni, anche quelle aventi ad oggetto beni residenziali e relative pertinenze, che si concludano per un corrispettivo maggiore del valore normale o catastale, rispetto a quelle in cui lo stesso risulti di ammontare inferiore, risulteranno

⁵⁹Circ. n. 26 del 2016 pag. 15 testualmente

⁶⁰ Circ. n. 26 del 2016 pag. 15

⁶¹ Analogamente a quanto previsto dalla circ. 37 del 2016 pag. 20 si dovrebbe ritenere possibile avvalersi di un credito d’imposta di pari importo (Gavelli Sole 24 ore del 24.12.2022).

⁶² Circ. n. 26 del 2016 pag. 38

⁶³ Si veda art. 36 dpr 602 del 1973.

assoggettate a un'imposta sostitutiva più elevata. Esempio: La soc Alfa vende un appartamento del valore catastale di euro 100 per un corrispettivo di euro 200. L'imposta andrà versata prendendo come riferimento per il calcolo il valore di 200. Andrebbe invece considerato su 100 se il prezzo fosse stato di 90.

Pertanto se si esercitasse l'opzione per l'applicazione della normativa agevolata occorrerebbe pianificare caso per caso l'operazione.

Il problema si pone con maggiore rilevanza per le cessioni soggette ad iva, ove occorrerà trovare un bilanciamento tra quanto dispone l'art. 13 comma 1 dpr 633/1972, ovvero che la base imponibile per l'applicazione di tale imposta sarà sempre costituita dal corrispettivo, e l'opzione per il valore normale/catastale che invece risulterà vincolante ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva nel caso in cui detto corrispettivo risulti rispetto ad essi inferiore. La soluzione potrebbe essere quella di indicare due basi imponibili distinte.

B2. Aspetti fiscali della cessione onerosa al socio nell'ambito applicativo delle imposte indirette

Prima di approfondire gli aspetti fiscali della agevolazione in materia di imposte indirette occorre muovere dalla considerazione iniziale in forza della quale le cessioni ai soci potranno godere di un regime agevolato, sia in ordine alle imposte indirette che alle imposte dirette, ma non necessariamente con riferimento a entrambe le tipologie. Nello specifico, pur non realizzandosi una plusvalenza, si potrà comunque usufruire dei vantaggi fiscali relativi alle imposte indirette⁶⁴. Il che significa sul piano pratico che anche in assenza del versamento di un'imposta sostitutiva, rimane ferma la possibilità a seconda dei casi di avvalersi della applicazione del valore catastale ai sensi della legge 197 del 2022 o per i beni residenziali in via alternativa anche del meccanismo del prezzo valore, o nelle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo di cui all'art 10 n 8 ter del dpr 633 del 1973 del versamento delle imposte ipocatastali in misura fissa e non proporzionale.

B2.1 Imposta di registro

Il beneficio principale previsto dalla nuova normativa concerne l'imposta di registro e riguarda sia le aliquote che la base imponibile.

Le fattispecie interessate sono principalmente le cessioni di beni abitativi e relative pertinenze che risultano esenti ai sensi dell'art. 10 comma 8 bis del dpr 633 del 1972.

Con riferimento alle aliquote la nuova norma prevede testualmente che "per le cessioni ai soci le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà⁶⁵" Le aliquote applicabili risulteranno essere pertanto pari esattamente al 50% di quelle che si applicano in via ordinaria⁶⁶.

⁶⁴ A tal fine peraltro la stessa AE ha anche precisato che il beneficio della opzione per il valore catastale nell'ambito applicativo delle imposte dirette, possa trovare applicazione solo in presenza di un componente positivo di reddito sul quale calcolare l'imposta sostitutiva e dunque affermando anche che l'eventuale minusvalenza che dovesse determinarsi non potrebbe essere dedotta Ris. n. 101 del 27.07.2017. Viceversa potrà essere correttamente dedotta dalla società la minusvalenza che dovesse emergere dall'utilizzo del parametro del valore normale.

⁶⁵ Rispettando comunque l'ammontare minimo di euro 1000. Circ. 37 del 2016 pag. 27 precisa che la riduzione al 50% non si applica cioè alla misura minima.

⁶⁶ - 1% (se ricorrono le condizioni per le agevolazioni 1 casa comunque applicabili) - . Va precisato inoltre che con la circolare n. 26 del 2016 Par. 8.1 mediante la previsione dell'1% per le agevolazioni 1 casa avrebbe consentito la possibilità di cumulare le due agevolazioni. Tale possibilità dovrebbe essere ritenuta possibile anche con riferimento all'agevolazione in materia di piccola

L'altra novità riguarda la base imponibile su cui applicare l'imposta di registro che in luogo del valore normale potrà essere determinata su base catastale, non solo per i beni residenziali e relative pertinenze, ma anche per tutti gli immobili dotati di rendita⁶⁷ non applicandosi la limitazione di cui al comma 5 bis dell'art. 52 Tur di cui risulta testualmente richiamato il solo comma 4⁶⁸.

La nuova disciplina al pari di quanto previsto per il prezzo valore dunque consente anche per questi beni di beneficiare della determinazione forfettaria della base imponibile e dell'inibizione al fisco di qualsiasi attività di rettifica dello stesso valore purché sia dichiarato in misura risultante dai calcoli all'uopo previsti.

Tuttavia a ben vedere l'unica situazione che potrà risentire più favorevolmente di tale previsione riguarderà la cessione onerosa di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria che come noto ai sensi dell'art. 2 – n 3 lett. c) del dpr 633 del 1972 non sono considerate cessioni di beni rilevanti ai fini iva e dunque risultano soggette ad imposta di registro proporzionale⁶⁹.

Il perimetro applicativo dell'imposta di registro pertanto con riferimento alle cessioni rispetto a quello proprio delle agevolazioni è meno ampio potendo applicarsi come detto solo a quelle aventi ad oggetto abitazioni e pertinenze esenti da iva, che però in assenza dell'agevolazione in esame avrebbero potuto beneficiare del meccanismo del prezzo valore, e quelle aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria⁷⁰.

In relazione ai beni abitativi e relative pertinenze, inoltre, l'applicazione della novella farà emergere uno scenario particolare. In questi casi infatti si avrà una duplice possibilità, ovvero di avvalersi del meccanismo del prezzo valore oppure di invocare l'utilizzo del valore catastale secondo quanto previsto dalla nuova normativa, come sarà preferibile se si volesse accedere anche alle altre agevolazioni disciplinate dalla novella in esame. In particolare oltre a quella consistente nella riduzione del carico fiscale in materia di imposte dirette anche a seconda delle singole fattispecie la riduzione dell'imposta di registro al 50% e della applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

proprietà contadina consentendo una riduzione pure dell'imposta catastale in misura fissa anziché proporzionale (CTP Pesaro Sez. 1 sent. 17.8.2022 n. 95). Tuttavia l'AF nella Circ. n. 26 del 2016 pag. 36 sembrerebbe di parere contrario.

⁶⁷ Circ. 26/206 cit. pag. 35 e pagg. 39-40.

⁶⁸ In considerazione del solo richiamo ai criteri e alle modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 Tur il risultato è quello di ritenere operativa la normativa fiscale vigente in data anteriore alla introduzione del comma 5 bis nello stesso art. 52 Tur (operata dall'art. 35 comma 23 – ter D.L. 223/2006)

⁶⁹ Ad ogni buon conto per esercitare l'opzione per l'applicazione del valore catastale occorrerà una specifica "richiesta" che dovrà essere effettuata dalla società analogamente a quanto prescritto in materia di prezzo valore (art. 1 comma 497 l. 23 dicembre 2005 n. 266 e successive modificazioni), anche nel caso in cui a beneficiarne dovesse essere il solo socio e non la società come nel caso in cui non si verifichi il presupposto per l'emersione di plusvalenze in capo alla medesima società.

⁷⁰Le cessioni di beni strumentali al socio rientrerebbero comunque nell'art. 10 n. 8 ter e dunque con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Le altre cessioni di beni per le quali opererebbe l'esclusione (es. Lastrici solari) da Iva non sono dotati di rendita catastale e per tutte le altre tipologie opererebbe comunque l'art. 10 n 8 ter dpr Iva. Si pone la necessità di un coordinamento tra le regole dettate per l'applicazione dell'imposta sostitutiva e la disciplina propria dell'imposta di registro. Secondo il Fisco (Circ. 37 del 2016) con riferimento alle operazioni agevolate cui non sia applicabile il prezzo valore non sarebbe possibile infatti effettuare l'opzione per il valore catastale solo per l'applicazione dell'imposta di registro, in quanto non sarebbe consentito utilizzare valori differenti ai fini del calcolo delle diverse imposte. Il valore utilizzato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva va a costituire infatti anche la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro. Il problema riguarda solo le cessioni aventi ad oggetto beni differenti rispetto a quelli abitativi e residenziali per i quali invece continuerà ad operare la regola del prezzo valore. Questo significa che, se per la determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva, in luogo del valore catastale, si facesse riferimento al valore normale o al corrispettivo, anche l'imposta di registro dovrebbe essere liquidata sugli stessi identici valori e non su detto valore catastale.

B2.2 Imposte ipotecarie e catastali – ricadute nell'ambito iva.

Un ulteriore beneficio in materia di imposte indirette riguarda l'applicazione alle cessioni onerose rientranti nell'ambito iva, sia esenti che imponibili, delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa anziché proporzionale⁷¹.

Caso per caso tuttavia occorrerà confrontarsi in relazione a detta imposta con le relative ricadute delle singole fattispecie atteso che la nuova normativa, come anticipato, non prevede e neanche poteva prevedere un regime speciale ai fini Iva per evitare censure in sede comunitaria e soprattutto in considerazione che il soggetto inciso potrebbe essere un socio persona fisica a cui non sarebbe consentito esercitare il diritto di rivalsa⁷².

Va comunque precisato che la novità non riguarda le ipocatastali dovute nella misura di euro 50 che rimangono dello stesso ammontare.

C. CASI PARTICOLARI DI CESSIONE AGEVOLABILI

Come si è già avuto modo di precisare l'imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dovrà essere necessariamente calcolato prendendo come minuendo per il calcolo del differenziale il maggior importo tra il corrispettivo pattuito e il valore normale o catastale dei beni ceduti.

L'attenzione operata dal legislatore nei confronti del corrispettivo dipende soprattutto dalla necessità di evitare che possano essere neutralizzate eventuali plusvalenze godendo della copertura offerta dallo schermo agevolativo. Proprio tale ultimo aspetto, tuttavia, consente di effettuare anche ulteriori considerazioni riguardanti l'impatto sul piano fiscale di talune ipotesi di cessioni a favore dei soci caratterizzate dalla entità dello stesso corrispettivo nonché dalle specifiche modalità con cui lo stesso verrà corrisposto dal socio.

La richiesta delle agevolazioni in argomento, e la protezione che riceve la fattispecie agevolata nella interpretazione offerta al riguardo dalla AF, comportano, come si vedrà, la necessità di effettuare una valutazione differenziata delle medesime cessioni a seconda che siano attratte o meno nel perimetro agevolativo⁷³.

C1. Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato- riflessi in materia di cessione agevolata

Le cessioni onerose agevolabili ai sensi della legge 197 del 2022, ponendosi all'interno del rapporto sociale (società-socio) e non tra parti indipendenti, a seconda dei casi si prestano ad essere concluse per un corrispettivo irrisorio, che non rappresenti l'effettivo valore di mercato

⁷¹ Si deve ritenere applicabile anche alle cessioni in argomento benché effettuabili solo in favore dei soci la particolare agevolazione prevista sempre dalla legge 197 del 2023 consistente nella possibilità di recuperare il 50 % dell'iva versata in caso acquisto di immobili residenziali in classe energetica A e B mediante una specifica modalità di detrazione dall'Irpef.

⁷² Nell'ottica del presente lavoro è opportuno ricordare nelle operazioni soggette ad iva anche se agevolate la base imponibile della cessione onerosa sarà costituita sempre dal corrispettivo ai sensi dell'art. 13 comma 1 dpr 633/1972. In caso fosse necessario conciliare tale assunto con l'indicazione di un valore differente da utilizzare in virtù della opzione per il valore catastale la questione potrà essere risolta indicando in atto due distinte basi imponibili.

⁷³Il versamento dell'imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario sia in capo alla società che in capo al socio connessi al fenomeno estromissivo.

dei beni che ne possano formare oggetto⁷⁴, oppure che risulti volutamente maggiorato, in funzione della successiva rivendita al fine di neutralizzarne⁷⁵ la relativa plusvalenza⁷⁶.

Tuttavia, mentre la cessione in favore del socio conclusa per un prezzo pari o superiore al valore di mercato del bene che ne formi oggetto, a prescindere se agevolata o meno, difficilmente potrà presentare aspetti particolarmente rilevanti sotto il profilo tributario, al contrario, la stessa tipologia di vendita, conclusa per un prezzo irrisorio rispetto al valore del bene, potrebbe costituire il presupposto per il conseguimento di redditi imponibili, sia in capo alla società che, a seconda della qualifica, per il socio acquirente⁷⁷. Come già evidenziato, la valutazione del relativo impatto dovrà essere effettuata muovendo da una valutazione differenziata della medesima fattispecie a seconda che sia attratta o meno nel perimetro agevolativo⁷⁸. Invece con riguardo alle imposte indirette la cessione in argomento non presenterà elementi distintivi rispetto alle cessioni non agevolate.

C1.1 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito dell'imposta di registro nella disciplina ordinaria e nella tassazione agevolata

Con riferimento al comparto proprio dell'imposta di registro l'ammontare esiguo del prezzo potrà rilevare solo ai fini della determinazione della base imponibile⁷⁹.

Ciò potrebbe comportare, soltanto per gli atti diversi da quelli per i quali sia possibile avvalersi del prezzo valore o della specifica opzione per il valore catastale di cui alla legge 197 del 2022, che

⁷⁴ Vengono tralasciati approfondimenti di natura civilistica che a seconda delle fattispecie potrebbero sollecitare l'esercizio di azioni rimediali da parte dei creditori o degli altri soci di varia natura (revocatoria, azione di responsabilità, ecc. ecc.). Sul piano fiscale la vicenda richiede un approfondimento in un'ottica più ampia dei meri profili notarili.

⁷⁵ Atteso che il costo fiscale del bene in capo all'acquirente sarà in ogni caso pari allo stesso corrispettivo Circ. n. 26 del 2016 pag. 38. L'operazione non sarebbe elusiva. La stessa AF ha ritenuto come non elusiva la vendita operata dal socio che abbia acquistato il bene che gli aveva appena venduto la società di cui era socio, godendo dell'agevolazione in argomento ed usufruendo tramite la cessione di una rivalutazione surrettizia dello stesso bene neutralizzandone l'eventuale plusvalenza. Ris. n. 93 del 17.10.2016 la fattispecie analizzata si riferisce ad una assegnazione agevolata cui faccia seguito una cessione ma i concetti possono essere ritenuti comuni anche alla cessione agevolata.

⁷⁶ Si avrà anche il vantaggio che la somma spettante a titolo di corrispettivo sia percepita direttamente dal socio.

⁷⁷ La stessa operazione è da ritenersi sicuramente valida sul piano civilistico potendo rappresentare a tal riguardo solo fonte di responsabilità per gli amministratori nei confronti dei creditori sociali o degli altri soci. La vendita a prezzo vile può far emergere ulteriori responsabilità quando il prezzo di favore non sia neanche effettivamente incassato. A tal riguardo Cass n. 5843 del 9.3.2018 qualifica l'operazione in termini di inadempimento contrattuale piuttosto che di vendita che simuli una donazione.

⁷⁸ L'ammontare del prezzo di una compravendita in favore del socio ad un prezzo inferiore al valore effettivo del bene che ne formi oggetto non fa emergere necessariamente problematiche di natura fiscale. Caso per caso infatti occorrerebbe inquadrare correttamente le singole fattispecie e verificare che l'operazione non possa risultare comunque bilanciata anche sul piano fiscale. Ciò si verificherà ad esempio nel caso in cui la controprestazione dell'acquirente-socio si concretizzi in un'ulteriore componente (es. accollo di debito, attività materiale, assunzione di obblighi specifici) rispetto al mero pagamento di un corrispettivo, seppur di scarso ammontare, oppure ancora potrà verificarsi quando l'acquirente stesso non versi alcun corrispettivo in danaro, assumendo solo obbligazioni o se addirittura a fronte di tali assunzioni riceva a sua volta un corrispettivo da parte della società venditrice perché si ritiene possibile rinvenire comunque un'utilità per quest'ultima. Il prezzo irrisorio risulterà tale solo in via apparente anche nel caso in cui il corrispettivo sia stato convenuto in misura ridotta in ragione della diversa e ulteriore funzione compensativa e transattiva che potrebbe assolvere l'accordo. Per l'esatta interpretazione del contenuto potrebbero risultare peraltro determinanti caso per caso le modalità redazionali. Si veda "Profili fiscali della vendita a prezzo irrisorio avente ad oggetto beni immobili" Studio 122-2018/T Est. F Raponi

⁷⁹ Va segnalato che ai fini della applicazione e determinazione delle imposte ipotecarie e catastali non sarebbe neanche necessario far risultare dall'atto una base imponibile diversa e più elevata come sarebbe invece opportuno in caso in cui la vendita non fosse agevolata. La vendita conclusa per un prezzo inferiore al valore di mercato potrà risultare attratta nella disciplina ordinaria dell'iva oppure nel campo applicativo dell'imposta di registro. Dunque a seconda della qualifica dei soggetti interessati, dell'oggetto e della territorialità della prestazione si applicheranno le relative imposte.

i contraenti rimangano esposti alle attività ordinarie di accertamento di maggior valore da parte della Agenzia delle Entrate⁸⁰.

Invece riguardo ai beni per i quali sarà possibile avvalersi del prezzo valore o della opzione per il valore catastale esercitabile in virtù della specifica normativa agevolativa, l'ammontare del prezzo, benché stabilito in misura irrisoria rispetto al relativo valore di mercato, non potrebbe costituire la base da cui muovere un accertamento risultando in ogni caso inibita al Fisco qualsiasi attività di controllo⁸¹.

Neanche l'applicazione della normativa agevolativa potrebbe portare a conclusioni differenti.

C1.2 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito della disciplina iva.

Premesso che l'agevolazione ex lege 197 del 2022 non può riguardare l'imposta iva deve essere comunque considerato che anche rispetto alla disciplina di tale imposta la non congruità del prezzo non potrebbe dar luogo a particolari rilievi. Va considerato infatti a tal fine che per la relativa applicazione opera il principio in virtù del quale la base imponibile dell'imposta che deve essere riscossa dall'erario non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore e soprattutto che tale principio non trova deroghe⁸².

L'unica situazione alla quale bisognerebbe prestare attenzione riguarda l'operazione conclusa a prezzo simbolico. Secondo il Fisco infatti la cessione ad un prezzo indicato solo simbolicamente sarebbe esposta al controllo da parte dell'ufficio da valutarsi con riferimento al singolo caso concreto⁸³.

C1.3 Vendita di bene immobile al socio a prezzo inferiore al suo valore di mercato nell'ambito applicativo delle imposte sui redditi nella disciplina ordinaria e nella tassazione agevolata

La collocazione nell'ambito impositivo delle imposte sui redditi dell'operazione prospettata, come già anticipato, è quella che presenta maggiori problematiche di inquadramento.

Infatti muovendo dall'analisi della specifica normativa agevolativa, e dalla interpretazione fornita al riguardo dal Fisco, secondo cui il versamento dell'imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario sia in capo alla società che in capo al socio connessi al fenomeno estromissivo⁸⁴, è possibile sostenere che, con riferimento a tale specifico comparto, la vendita ad un prezzo irrisorio possa trovare un differente inquadramento a seconda se la fattispecie sia regolata con applicazione della normativa ordinaria oppure di quella agevolativa.

⁸⁰ In realtà il campo è limitato alle sole cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e probabilmente alla cessione di lastrici solari accatastati in via autonoma in categoria F5.

⁸¹ "Profili fiscali della vendita a prezzo irrisorio avente ad oggetto beni immobili" Studio 122-2018/T Est. F Raponi

⁸² L'ammontare del corrispettivo, che ai sensi dell'art. 13 comma 1 dpr 633/1972 costituisce anche la base imponibile dell'operazione, non potrebbe subire rettifiche da parte del Fisco.

⁸³ Ris. n. 182 del 31.1.2023. Va osservato che l'ammontare del prezzo convenuto in via irrisoria potrebbe costituire, unitamente ad altri elementi, la base presuntiva da cui muovere un eventuale accertamento che risulterebbe comunque di difficile attuazione sul piano probatorio per l'Ae. L'art. 60 bis del dpr 633 del 1972 fornisce delle indicazioni utili a ricostruire la fattispecie e prevede la responsabilità solidale del cessionario anche se non agisce nell'esercizio d'impresa qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo.

⁸⁴ L'AE esprime tale concetto per le assegnazioni ma per quanto appena sostenuto potrà farsi valere lo stesso principio anche riguardo alla cessione agevolata Circ. n. 26 del 2016 pag. 19 e pag. 38

In particolare rilevano in misura differente gli effetti fiscali connessi al fenomeno del “depauperamento” della società⁸⁵.

C1.3.1 Segue: imposizione in capo alla società.

Applicando la disciplina ordinaria, la cessione a favore del socio di un bene ad un prezzo inferiore al suo valore di mercato potrebbe far emergere un reddito per la società alienante quale destinazione a finalità estranee⁸⁶.

Tuttavia va osservato che la determinazione del prezzo in misura ridotta non comporta in automatico che il Fisco possa muovere un accertamento partendo solo da tale presupposto. La situazione infatti andrebbe valutata caso per caso non potendosi escludere che la stessa cessione possa comunque risultare inerente all’attività dell’impresa cedente⁸⁷.

Qualche dubbio potrebbe porsi invece se dall’operazione emergesse una componente liberale⁸⁸. In tal caso il soggetto cedente esercente impresa potrebbe essere chiamato comunque ad assoggettare a tassazione il ricavo o la plusvalenza in misura pari al delta che assuma rilievo a tali fini⁸⁹. L’attenzione del Fisco sarà concentrata su fattori connessi in particolare alla valutazione della economicità o della antieconomicità dell’operazione, misurate mediante il criterio dell’inerenza. Affinché possa esservi una contestazione o meglio una rettifica del prezzo è necessario (e sufficiente) pertanto che l’atto sia intrinsecamente antieconomico. Deve trattarsi

⁸⁵ Peraltro in capo alla stessa società stante l’eseguità del prezzo verosimilmente non emergerebbe alcuna plusvalenza e dunque non potrebbe neanche operare il principio in forza del quale il versamento dell’imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario e comunque almeno fino all’ammontare del differenziale su cui la stessa società ha versato l’imposta sostitutiva.

⁸⁶ Nel caso in cui la stessa cessione possa celare un dividendo, rilevare sullo stesso piano anche per il socio acquirente. Formuliamo un esempio la società Alfa vende al socio Caio una casa che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000. La fattispecie oltre a far emergere in capo all’alienante ricavi o plusvalenze non dichiarate potrebbe essere valutata sul piano fiscale in relazione all’ulteriore effetto prodotto consistente nell’aver distribuito a Caio utili per un ammontare pari a euro 90.000.

⁸⁷ Formuliamo un esempio La società Alfa vende a Caio suo socio fornitore un locale deposito che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000 perché intende facilitarlo nella collocazione di macchinari che servono a produrre elementi industriali necessari alla stessa Alfa per l’esercizio della sua attività. La vendita del locale seppur conclusa ad prezzo inferiore al suo valore di mercato, in questo caso risulterà inerente all’attività di impresa della stessa Alfa e rileverà come un normale componente di reddito non andando dunque a costituire un presupposto d’imposta riconducibile a una destinazione estranea.

⁸⁸. Formuliamo un esempio: La società Alfa vende a Caio suo socio una casa appena ultimata (bene merce) che vale euro 100.000 a un prezzo di euro 10.000 perché intende fargli un regalo pari alla differenza di 90.000.

La società dovrebbe rilevare un ricavo di 90.000 tra le sue componenti positive di reddito quale destinazione estranea all’attività dell’impresa. Tuttavia occorrerà prestare attenzione perché non tutte le liberalità potranno essere ascritte a fattispecie di destinazione estranea.

⁸⁹ Già in passato (Studio n. 15/2018 “Rilevanza fiscale delle liberalità indirette: profili di interesse notarile” Est. F. Raponi) si è avuto occasione di sottolineare che le liberalità indirette, nello specifico ambito del reddito d’impresa, arti e professioni, possono costituire il presupposto per l’emersione di componenti positivi di reddito per l’erogante, come fattispecie di destinazione estranea alle finalità d’impresa e in capo al beneficiario, solo se riceve la stessa liberalità nell’esercizio d’impresa fiscalmente rilevante, quali sopravvenienze attive. Infatti, solo il “depauperamento”, che subisce l’erogante esercente attività d’impresa può consistere in una “nuova ricchezza” e concorrere a formare positivamente il suo reddito imponibile. Così esclusivamente l’“arricchimento” che si realizzi in capo al beneficiario, solo se esercente attività d’impresa, concretizzandosi in un incremento del suo patrimonio potrà risolversi in un suo potenziale presupposto di imposta. Muovendo dalla premessa che con la locuzione destinazione a finalità estranee si fa riferimento a qualsiasi evento qualificabile come fattispecie realizzativa che determini l’uscita di un bene immobile dal regime fiscale d’impresa, possono ricomprendersi nell’elenco anche le cessioni degli stessi beni effettuata a titolo gratuito e dunque anche le liberalità indirette che li abbiano ad oggetto. Pertanto tali ultime operazioni potrebbero far emergere materia imponibile in capo all’erogante non solo e non ancora in ragione della loro gratuità ma perché, al pari delle altre ipotesi di destinazione estranee, possono risultare non inerenti alle attività imprenditoriali. In capo all’imprenditore mancherebbe l’interesse economico a porle in essere. Il fondamento della relativa imposizione risiede dunque nella esigenza che i beni d’impresa debbano essere comunque assoggettati al prelievo allorquando fuoriescano dal relativo regime.

cioè di un'operazione che la società abbia posto in essere con la consapevolezza di rimetterci rispetto al costo di acquisto e non in base al valore di mercato⁹⁰.

In definitiva, sempre secondo la disciplina ordinaria non sarebbe configurabile una contestazione basata solo sulla differenza tra il valore ed il prezzo se in capo alla società cedente non ricorra anche lo specifico presupposto della antieconomicità dell'operazione.

Viceversa, in caso di applicazione della normativa agevolativa, la cessione in favore del socio benché conclusa a prezzo irrisorio non dovrebbe poter generare ulteriori redditi, anche se risultasse antieconomica, soprattutto perché tale assunto risulterebbe in contrasto con la ratio della stessa normativa agevolativa, che intende comunque favorire l'estromissione agevolata dei beni sociali a favore dei soci a costo zero o comunque ad impatto fiscale calmierato.

Andrebbe letta in questo senso l'affermazione che la richiesta di avvalersi della agevolazione di cui all'art. 1 commi da 100 a 105 legge 197 del 2022 chiude qualsiasi debito tributario sia in capo alla società che in capo al socio⁹¹.

Se infatti si è reso necessario prevedere un correttivo solo rispetto alla determinazione dell'imposta sostitutiva, volto proprio a scongiurare che mediante la previsione di un corrispettivo anche di scarsa entità, pari o inferiore al costo fiscale del bene, potessero essere neutralizzate eventuali plusvalenze godendo dello schermo agevolativo, coerentemente, non potrà negarsi che, in assenza di analoghe misure, la cessione a prezzo irrisorio goda della copertura totale sul piano delle imposte sui redditi⁹².

Il corollario logico di quanto sostenuto è che a fronte di una cessione a prezzo irrisorio, a differenza della identica fattispecie che fosse soggetta ad imposizione ordinaria, la possibile opzione per l'agevolazione non consentirebbe di far emergere redditi ulteriori dovendosi ritenere che la relativa applicazione estingua ogni profilo impositivo connesso alla medesima cessione o da essa dipendente anche in via indiretta⁹³.

C1.3.2 Segue: effetti fiscali in capo al socio

La posizione del socio risente della impostazione data alla problematica appena indicata.

⁹⁰ Così M.Leo "Le imposte sui Redditi nel Testo Unico" Tomo II Milano Giuffrè 2010 cit. pag. 2119 ove è richiamato R.Lupi Manuale professionale di diritto tributario Milano 2001 pagg. 548-551. 13.

⁹¹ Sarebbe sufficiente la specifica opzione per il valore catastale e non anche necessariamente il versamento di un'imposta sostitutiva (che in virtù di detta opzione potrebbe non risultare dovuta). Si potrebbe concludere in senso opposto muovendo dal rilievo (non sostenibile però su base normativa) che l'effetto sostitutivo dell'imposta versata non consentirebbe di realizzare completamente l'effetto neutrale sia si optasse per l'agevolazione che, in mancanza di differenziale su cui corrispondere detta imposta, avanzando cioè la sola richiesta di avvalersi della agevolazione sussistendone i presupposti. In questa ottica l'imposta andrebbe a sostituire solo quella dovuta sulla plusvalenza o sul ricavo e non anche a coprire gli altri profili reddituali eventualmente emergenti dalla medesima operazione. Rimarrebbero esposte ad una ripresa a tassazione tutte le cessioni, tra cui quelle concluse a prezzo iniquo, probabili presupposti d'imposta e soprattutto quelle analoghe cessioni rispetto alle quali non emerga un differenziale da assoggettare ad imposizione.

⁹² Non si potrà ritenere che la medesima fattispecie rimanga esposta ad ulteriori rilievi quale destinazione a finalità estranee impedendone di fatto un'ampia applicazione come era negli intenti del legislatore del 2022. Anche in questo specifico frangente pertanto l'applicazione dell'agevolazione e non solo il versamento dell'imposta sostitutiva consentirebbe di neutralizzare tutte le possibili applicazioni dell'IRES.

⁹³ Non sembrerebbe fondata l'eccezione che tale disposizione valga solo fino all'ammontare del differenziale su cui sia stata versata la stessa imposta da parte della società e dunque non sarebbe comunque praticabile nel caso in cui non emerga proprio un differenziale da tassare. La medesima conclusione dovrebbe avvertirsi anche nel caso in cui la società eserciti soltanto la relativa opzione per l'applicazione del valore catastale. La regola è da intendersi come avente carattere generale e di sistema e non limitata nella sua operatività al solo nel caso in cui si sia in presenza di un differenziale.

A tal riguardo se si applicasse la normativa ordinaria la cessione in suo favore avente ad oggetto un bene ad un prezzo inferiore al suo valore di mercato potrebbe celare un dividendo, risultando potenzialmente imponibile anche se si trattasse di una persona fisica⁹⁴.

Viceversa, simmetricamente a quanto sostenuto più sopra, in caso di applicazione della normativa agevolativa, si dovrà escludere qualsiasi profilo impositivo in capo al socio. Infatti il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società, o comunque la richiesta di avvalersi della relativa normativa agevolativa, come detto chiude anche per il socio acquirente qualsiasi debito tributario. In sostanza non potrebbe essergli contestato il conseguimento di un reddito di capitale quale dividendo.

C2. Cessione con pagamento del prezzo con compensazione

Le conclusioni cui si è giunti fin qui non hanno valenza di carattere generale. La chiusura di qualsiasi debito tributario in capo al socio, infatti, non sembra possa essere ritenuta valida anche riguardo a problematiche fiscali non rientranti nel perimetro applicativo della agevolazione in argomento. In particolare, con riferimento alla cessione al socio con pagamento del prezzo con compensazione di debiti/crediti reciproci, nonostante l'applicazione del disposto di cui alla legge 197 del 2022, non sembrerebbe possibile sostenere che siano assorbite pure le problematiche fiscali in materia di enunciazione ex art. 22 Tur potendo sussistere solo quelle eventualmente connesse al rispetto delle norme civilistiche (art. 2467 c.c).

Va osservato a tal proposito che invece occorrerà tenere in debito conto il recente orientamento della Cassazione a Sezioni Unite (n. 14432 del 24 maggio 2023) la quale ha ritenuto che l'enunciazione del finanziamento alla società e la remissione del debito societario correlativo siano da assoggettare ad imposta di registro proporzionale (rispettivamente 3% e 0,50%) in base agli artt. 22 Tur, 9, 6 Tariffa allegata al Tur⁹⁵.

E' opportuno ricordare che va tenuta distinta da quella evidenziata l'altra fattispecie relativa alla compensazione tra società cedente e socio acquirente di debiti/crediti aventi fonte in rapporti soggetti ad iva, diversi quindi dai finanziamenti effettuati dallo stesso socio in favore della società, la cui enunciazione dovrebbe far emergere solo l'obbligo di versamento dell'imposta di registro in misura fissa (es. rapporto di fornitura).

C3 Cessione di beni immobili con accollo di passività: unitarietà della componente ceduta. Riflessi in materia di imposte indirette. Non rileva la natura delle passività.

Risulta sicuramente agevolabile anche la cessione con pagamento del prezzo mediante accollo di passività societarie da parte del socio cessionario.

Un argomento specifico connesso a questo tema concerne la natura delle passività accollate.

⁹⁴ Il socio dovrebbe scontare le imposte in misura percentualmente diversa a seconda se si tratti di persona fisica non esercente impresa, persona fisica esercente impresa, società di capitali oppure società di persone. Se ad esempio fosse una persona fisica si dovrebbe applicare la ritenuta alla fonte del 26% con obbligo di fornirne l'ammontare trattandosi di una erogazione in natura. (art. 27 comma 1 bis dpr 600/1973)

⁹⁵ Si segnala inoltre che la stessa sentenza della Cassazione ritiene che l'imposta abbia natura di imposta principale e che il notaio sia responsabile della relativa obbligazione.

Potrà trattarsi di passività direttamente collegate al bene oggetto di attribuzione (es. mutuo) oppure di passività sociali rispetto alle quali manchi un collegamento diretto con il medesimo bene⁹⁶.

Sia nell'uno che nell'altro caso l'operazione potrà essere ritenuta ricevibile a patto che venga inquadrata nel rispetto delle condizioni dettate dal legislatore.

Se l'accollo di un mutuo garantito da ipoteca sul bene immobile che forma oggetto della cessione non potrebbe generare problematiche di trattamento fiscale nel sistema delle imposte indirette, essendo la fattispecie inquadrabile nel perimetro applicativo di cui all'art. 21 – 3 comma del Tur, qualche perplessità potrebbe porsi invece nella differente ipotesi in cui lo stesso accollo si riferisca ad un debito rispetto al quale non si potrebbe configurare un collegamento diretto con il bene oggetto di cessione.

Va considerato infatti che l'accollo del debito, genericamente indicato e comunque non collegabile al medesimo bene, pur essendo contestuale, in difetto di inerenza, potrebbe essere ritenuto assoggettabile ad imposta di registro proporzionale nella misura del 3% ai sensi dell'art 9 tariffa parte prima del Tur al pari di un accollo autonomo e non contestuale.

Tuttavia la questione andrebbe inquadrata più correttamente consentendo di concludere per la non rilevanza sul piano tributario anche con riferimento a tale specifica fattispecie. La natura del debito accollato nella specifica accezione della cessione onerosa oggetto del presente lavoro infatti dovrebbe essere riferita alla componente soggettiva e non a quella oggettiva atteso che è il cessionario socio acquirente che versa il prezzo alla società cedente venditrice.

Peraltro se la base imponibile per il calcolo dell'imposta deve essere considerata unitariamente in materia di imposte dirette e per l'applicazione delle imposte indirette (arg. ex art. 1 comma 103 legge 197 del 2022) non si comprenderebbe perché il subentro nella passività debba scontare un'ulteriore autonoma imposizione.

C4 Cessione di beni immobili con riserva della proprietà - sottoposta a condizione sospensiva - sottoposta a condizione risolutiva – cessione onerosa a rate senza clausola di riservato dominio

Le fattispecie di cessione di beni immobili con riserva della proprietà, sottoposta a condizione sospensiva e sottoposta a condizione risolutiva vanno inquadrare nell'ottica della normativa di favore e nel rispetto dei termini che nella stessa sono stati stabiliti.

Muovendo dalla considerazione che l'agevolazione presuppone che la società cedente "si liberi del suo bene" non risulterebbero agevolabili negozi traslativi i cui effetti non si manifestino in via definitiva entro la data massima del 30 settembre 2023.

Ciò comporta che ad esempio con riferimento alla cessione con riserva della proprietà non potrà farsi valere ai fini della soluzione positiva che si tratti di un atto che ai fini fiscali sia inquadrabile come avente effetti reali immediati. L'eventuale inadempimento potrebbe comportare che il bene non venga in effetti trasferito e questo profilo non si concilierebbe con la ratio della agevolazione.

Si dovrebbe concludere in maniera analoga anche riguardo alle due fattispecie di cessione sottoposta a condizione sospensiva e di quella soggetta al diritto di prelazione, dovendosi tenere

⁹⁶ Anche in relazione a questa fattispecie occorrerà caso per caso verificare se la passività accollata trovi la sua fonte in un contratto registrato. In caso di riscontro negativo occorrerà valutarne la ricaduta sul piano fiscale in ordine alle problematiche sulla enunciazione in ordine alle quali si rinvia al paragrafo C2.

in considerazione anche la tempistica dettata dal legislatore per ritenere perfezionata l'agevolazione e per assolvere agli obblighi di versamento della relativa imposta sostitutiva⁹⁷.

Viceversa nulla osta a ritenere agevolabile la cessione onerosa con pagamento del corrispettivo a rate senza clausola di riservato dominio.

D. NEGOZI TRASLATIVI A TITOLO ONEROSO DIVERSI DALLA CESSIONE

Si potrà ritenere agevolabile ogni forma di cessione ai soci purché non gratuita e non solo la vendita, nonostante l'espresso riferimento al "corrispettivo" contenuto nell'art. 1 comma 102 della legge 197 del 2022.

Bisognerà solo prestare attenzione alla circostanza che in tutte le fattispecie traslative nelle quali il corrispettivo sia diverso dal danaro, si potrà utilizzare solo il valore normale e non potrà operare la regola della prevalenza del corrispettivo corrisposto in danaro più sopra analizzata.

Sono pertanto agevolabili al pari di una cessione onerosa i negozi che di seguito vengono elencati.

D1. Datio in solutum (cessione in luogo di adempimento)

E' senza dubbio assoggettabile alla agevolazione di cui alla legge 197 del 2022⁹⁸ la restituzione in natura di un finanziamento soci⁹⁹.

E' importante sottolineare in questa sede che la cessione in luogo di adempimento in oggetto è una fattispecie differente rispetto alla assegnazione in natura di utili in natura o di restituzione in natura di versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale.

D2 Permuta tra società e socio

Anche la permuta tra società e socio rappresenta un'operazione agevolabile con le stesse regole della cessione onerosa¹⁰⁰.

D3 Conferimento di bene da società a società socia

Risulta del pari agevolabile anche il conferimento di un bene in favore di una società beneficiaria socia¹⁰¹.

⁹⁷ Circ. n. 26 del 2016 pag. 19. L'esercizio dell'opzione per la cessione agevolata si perfeziona in capo alla società cedente con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto non solo l'insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta non rilevano ai fini del perfezionamento della stessa operazione ma anche se tale versamento venga del tutto omesso. In tal caso l'imposta non versata è iscritta a ruolo ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso. Per potersi avvalere della opzione per il valore catastale è invece necessaria la richiesta avanzata dalla società in atto.

⁹⁸ Circ. n. 26 del 2016 pag. 38.

⁹⁹ Concorre a tale soluzione anche la recente indicazione della Cassazione n 7682 del 16.3.2023 in ordine alla assoggettabilità ad imposta in misura fissa del riconoscimento di debito. Tuttavia andrà anche valutato l'impatto che su tali fattispecie avrà la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite (n. 14432/2023) la quale ha ritenuto che l'enunciazione del finanziamento alla società e la remissione del debito societario correlativo siano da assoggettare ad imposta di registro proporzionale (rispettivamente 3% e 0,50%) in base agli artt. 22 Tur, 9,6 Tariffa allegata al Tur. Ad ogni buon conto l'unitarietà del negozio dovrebbe consentire di continuare a sostenere che non siano applicabili alla datio in solutum le conclusioni cui si è pervenuti in tema di enunciazione.

¹⁰⁰ Circ. n. 26 del 2016 pag. 38

D4 Riscatto da Rent to buy.

E' agevolabile anche il riscatto da rent to buy esercitato da un socio nei confronti della sua società che in origine gli aveva concesso in godimento il bene purché tramite questo atto la società si liberi definitivamente della proprietà del bene.

E. Conclusioni - Vendita successiva alla cessione - plusvalenza

La cessione agevolata potrà risultare particolarmente vantaggiosa se utilizzata con la finalità ritenuta non elusiva di rivalutare il costo fiscale dei beni appartenenti alla società cedente in funzione di una futura vendita da parte dei soci. Con il duplice vantaggio della rideterminazione del valore di acquisto del bene e di far pervenire il ricavato direttamente in capo ai soci anziché alla società¹⁰².

La fattispecie risulta conveniente sul piano fiscale non solo se il socio sia una persona fisica ma anche se sia una società.

Non si dovrà temere l'eventuale contestazione di elusione in quanto il Fisco ha chiarito che la cessione onerosa del bene che abbia formato oggetto di un'operazione agevolata posta in essere in precedenza non costituisce abuso del diritto¹⁰³.

La fattispecie trattata dal fisco si riferisce alla sequenza assegnazione-cessione onerosa ma si ritiene possibile applicare gli stessi criteri anche alla fattispecie nella quale la cessione sia preceduta da un'altra cessione.

Va tenuto presente che nella cessione il costo fiscale del bene da assumere in capo al socio, risulterà in misura pari al corrispettivo pagato e percepito dalla società nella alienazione al medesimo socio, a prescindere dal suo ammontare e dal valore normale o catastale del bene. A differenza di quanto stabilito per la determinazione dell'imposta sostitutiva rileverà sempre il corrispettivo anche se risulti inferiore al valore normale/catastale del bene¹⁰⁴.

Va tenuto presente infine che il giorno a partire dal quale far decorrere i cinque anni di esenzione ex art. 67 comma 2 del Tuir coincide con la data dell'atto traslativo di cessione.

¹⁰¹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 38

¹⁰² Come noto le fattispecie traslative a titolo oneroso di immobili possono rilevare quali componenti positive del reddito d'impresa sia come plusvalenze immobiliari, nel caso in cui si trasferiscano beni strumentali o beni patrimoniali, o come ricavi, nel caso in cui oggetto della cessione siano beni merce. Il carico fiscale può risultare particolarmente gravoso per la società cedente al punto da scoraggiare in taluni casi l'operazione stessa; non essendo peraltro neanche applicabili le eccezioni proprie dei redditi diversi. Tali situazioni alla luce della applicazione della nuova normativa agevolativa, potrebbero essere risolte con maggiore convenienza sul piano fiscale facendo transitare i beni dalla sfera giuridica della società a quella dei soci, che procederanno direttamente essi stessi alla vendita. Le alienazioni immobiliari effettuate da tali soggetti, rispetto alle analoghe cessioni che avrebbe dovuto porre in essere la società, potrebbero godere del vantaggio di non maturare plusvalenze imponibili o di consegnarle solo in misura parziale.

¹⁰³ In questo senso Ris. 93 del 17 ottobre 2016. Nonostante tali premesse si ritiene ancora valida la conclusione cui si è giunti nella risposta a quesito tributario n. 67-2016/T art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – "bene oggetto di preliminare di vendita" Est. F. Raponi.

¹⁰⁴ Dunque in caso di cessione agevolata, si potrebbe abbattere completamente la plusvalenza, convenendo in essa un corrispettivo eventualmente con un pagamento a rate, senza patto di riservato dominio, la cui scadenza coincida con l'incasso del prezzo della futura vendita. pari al prezzo della successiva rivendita che porrà in essere lo stesso socio. Anche in questo caso bisogna tener conto che rileverà sempre il corrispettivo come costo fiscale del bene da assumere in capo al socio e a prescindere se risulti maggiore o minore del valore normale/catastale. Tale misura incide infatti solo ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva