

Assegnazioni e cessioni di beni ai soci e trasformazioni agevolate

La Legge di Stabilità per il 2016 prevede la possibilità di assegnare, oppure cedere, taluni beni ai soci, o di trasformare la società commerciale in società semplice, passando così da soggetto che esercita attività di impresa a soggetto di mera detenzione di beni, approfittando di un trattamento fiscale di favore.

L'agevolazione rappresenta il naturale rimedio per le società che ne sono soggette di fuggire dal regime delle società di comodo, ma può essere uno strumento valido anche per differenti finalità, quali ad esempio la gestione di una liquidazione o di un recesso.

Inquadriamo preliminarmente le tre operazioni.

Assegnazione agevolata

Con l'atto di assegnazione di beni la società attribuisce al socio valori espressi nell'attivo patrimoniale in contropartita della riduzione del patrimonio netto. Occorre quindi prestare particolare attenzione alla consistenza del patrimonio della società. Difatti se venisse intaccato il capitale sociale, trattandosi di una riduzione volontaria, sarebbe necessario eseguire precedentemente l'iscrizione al registro imprese della delibera al fine di permettere ai creditori di opporsi alla riduzione stessa. Trascorsi novanta giorni sarà possibile eseguire l'atto di assegnazione che dovrà perfezionarsi entro il 30 settembre 2016.

Dal punto di vista fiscale il socio con l'assegnazione, a seconda della posta del netto effettivamente attribuita, potrà avere l'erogazione di un dividendo in natura (quando sono assegnate riserve di utili), la restituzione di versamenti (quando sono assegnate riserve di capitale) o la riduzione del capitale sociale quando ovviamente e' diminuita questa ultima posta.

Cessione agevolata

Si tratta di una previsione normativa che dal punto di vista fiscale ottiene comunque il risultato di trasferire l'immobile non strumentale per destinazione al di fuori del perimetro d'impresa, ma le peculiarità della cessione sono molto diverse da quelle della assegnazione. Anzitutto con la cessione non vi è alcuna riduzione del patrimonio netto (come invece si ha nella assegnazione, operazione in cui potrebbe verificarsi una riduzione dello stesso capitale sociale con costi professionali aggiuntivi e tempi più lunghi), ma semplicemente una permutazione dell'attivo patrimoniale da immobilizzato o circolante (immobili merce) a liquidità o

credito verso il socio.

Trasformazione agevolata

La trasformazione della società commerciale in società semplice costituisce l'alternativa all'assegnazione o della cessione agevolata. Per poter procedere con la retrocessione in società semplice e fruire delle agevolazioni fiscali previste dalla Legge di stabilità 2016 occorre che la società abbia per *oggetto esclusivo o principale* la gestione dei beni immobili o dei beni mobili registrati previsti dalla norma. Questo presupposto è coerente con la finalità della società semplice alla quale, come noto, è precluso lo svolgimento di un'attività commerciale. Per la verifica di tale requisito è stato chiarito (circ. n. 112/1999) che occorre riferirsi a quanto è previsto dal co. 4, dell'art. 73 del Tuir ove si stabilisce che per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Seguendo questa linea, quindi, la verifica va svolta sia analizzando l'oggetto sociale previsto nello statuto, che deve prevedere come oggetto esclusivo o principale quello della gestione dei beni agevolati (come avviene per le società di gestione immobiliare), sia analizzando l'attività effettivamente svolta che deve essere almeno prevalentemente orientata alla gestione dei suddetti beni. La disposizione non precisa in quale momento vada effettuata la verifica e quindi è da ritenere che per il riscontro si possa procedere all'atto della delibera di trasformazione.

Anche nel caso di trasformazione in società semplice occorre procedere alla verifica sulla compagine societaria; l'agevolazione, infatti, compete solo se all'atto della trasformazione, la compagine è composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2015. La necessità che la compagine sociale alla data di trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti dell'operazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformata. Non è invece inibitorio all'agevolazione il fatto che all'interno della compagine sociale esistente, possano variare le quote di partecipazione dopo il 30 settembre 2015 e prima della trasformazione regressiva.

Soggetti interessati

Il provvedimento interessa sia le società di persone che quelle di capitali, quindi:

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

Per godere dei benefici è richiesto che si assegnino o si cedano ai soci i beni, ovvero sia attuata la trasformazione in società semplice, entro il 30 settembre 2016.

Beni oggetto della assegnazione o cessione agevolata

Possono essere oggetto di assegnazione o di cessione agevolata:

- i beni immobili (sia fabbricati che terreni), diversi da quelli strumentali per destinazione;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Le caratteristiche del bene vanno verificate al momento della cessione o della assegnazione.

I soci

Per beneficiare dell'assegnazione o della cessione agevolata i soci:

- devono risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015 (per le società di persone dovrebbe rilevare la presenza di un qualsiasi titolo avente data certa, mentre per le società di capitali - ormai prive del libro soci - dovrebbe rilevare l'iscrizione al Registro delle imprese);
- ovvero devono essere iscritti, entro il 30 gennaio 2016, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1^o ottobre 2015.

Qualora le caratteristiche del socio non A taluni soci possono essere assegnati beni "agevolati", mentre ad altri soci beni "non agevolati".

In caso di eventuali modifiche della compagine societaria:

- il beneficio è riservato al socio che fosse già tale alla data del 30.09.2015;
- la quota di partecipazione rilevante, invece, dovrebbe essere quella esistente al momento della operazione (assegnazione o cessione);
- i soci entrati nella compagine societaria dopo il 30.09.2015 non possono godere dei benefici.

Determinazione della base imponibile e dell'imposta sostitutiva

Il carico fiscale dell'operazione si concretizza nella applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap su un imponibile determinato come differenza tra il valore normale dei beni assegnati (o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione) e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Nel caso in cui oggetto di assegnazione siano degli immobili (oppure, nel caso in cui nel patrimonio dell'ente trasformato in società semplice siano presenti degli immobili), su richiesta della società il valore normale può essere sostituito dal cosiddetto valore catastale, derivante dalla rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per i seguenti coefficienti:

- Prima casa 110
- Fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (escluse le categorie A/10 e C/1) 120

- Fabbricati appartenenti al gruppo catastale B 140
- Fabbricati categorie A/10 e D 60
- Fabbricati categorie C/1 ed E 40,8

Per i terreni agricoli la rendita rivalutata del 25% viene moltiplicata per 90.

In caso di cessione, ove il corrispettivo sia inferiore al valore normale determinato ex art. 9 del Tuir o al valore calcolato sulla base alla rendita catastale rivalutata, l'imposta sostitutiva in capo alla società va determinata computando il corrispettivo in misura non inferiore ad uno di questi due ultimi valori.

In sintesi di seguito la determinazione della base imponibile:

Assegnazione:

valore normale (o catastale) dei beni assegnati

-

costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati

Cessione:

corrispettivo se maggiore / valore normale o catastale se corrispettivo inferiore

-

costo fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti

Trasformazione in società semplice:

valore normale (o catastale) dei beni posseduti

-

costo fiscalmente riconosciuto dei beni

Al riguardo, va precisato che:

- è possibile attestarsi anche ad un valore intermedio tra il valore normale e catastale;
- nel caso non si evidenzia alcuna materia imponibile, ove il costo fiscalmente riconosciuto sia maggiore del parametro di confronto, secondo gli ultimi orientamenti di prassi (C. n. 40/E/2002) sembrerebbe possibile fruire dell'agevolazione anche in assenza di una plusvalenza tassabile.

Su tale base imponibile, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura:

- dell'8% in via ordinaria;
- del 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione (si assoggetta a sostitutiva maggiorata anche la società in perdita sistemica).

Le società che si avvalgono delle disposizioni in commento, devono versare:

- il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;
- il 40% restante entro il 16 giugno 2017.

Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Imposta sostitutiva su riserve in sospensione di imposta

In caso di assegnazione di beni o di trasformazione occorre porre particolare attenzione alle riserve in sospensione di imposta.

Infatti saranno soggette ad imposta sostitutiva del 13%:

- le riserve in sospensione di imposta annullate in occasione dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci;
- tutte le riserve in sospensione di imposta presenti nel patrimonio della società, in caso di trasformazione agevolata in società semplice.

Tassazione ed effetti fiscali in capo ai soci

Nel caso di cessione agevolata, il socio non subisce alcuna tassazione.

Nel caso di assegnazione agevolata, invece, occorre aver riguardo del tipo di società che realizza l'assegnazione (di persone o di capitali) e rilevare che tipo di riserve vengono utilizzate per realizzare l'operazione (di utile o di capitali).

Per le società di capitali, in caso di distribuzione di riserve di utili, non si avranno riflessi sul socio nel limite dell'imponibile su cui la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva.

La distribuzione di riserve di capitale, invece, avrà l'effetto di diminuire il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, che però verrà al contempo aumentato dell'importo su cui la società ha versato imposta sostitutiva.

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato al socio sarà pari al valore, normale o catastale, utilizzato dalla società per il calcolo della base imponibile della sostitutiva.

E' da sottolineare che, nel caso di assegnazione di immobili, il decorso del quinquennio oltre il quale l'eventuale plusvalenza conseguita non è tassata

ricomincia dal momento dell'assegnazione al socio. .

Riflessi ai fini delle imposte indirette

La norma prevede che, per le assegnazioni e le cessioni ai soci:

- le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà;
- le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Nessuna previsione specifica è stata assunta ai fini dell'Iva, con la conseguenza che il tributo rimane dovuto nei modi ordinari.

Nell'attesa di valutare eventuali chiarimenti interpretativi di prassi che dovessero essere emanati, i clienti che avessero interesse a valutare gli effetti dell'operazione sono pregati di contattare lo Studio.

Con i migliori saluti