



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Legge di stabilità 2016

l'assegnazione dei beni ai soci



Dott. Maurizio Bacchiega

Commissione Consultiva Imposte Dirette

Coordinatore: Maurizio Bacchiega Delegato del Consiglio: Elisabetta Bombana
Membri: Abrami Eleonora, Astori Marco, Boldini Aldina, Carlotti Franca, Cobelli Alberto,
Dal Bosco Federico, Ginelli Alessandro, Petrarolo Maria Teresa, Romito Francesco, Santini
Pierfranco, Savelli Graziella, Scola Matteo, Tonni Raffaella

Sommario

Premessa

- Assegnazione dei beni ai soci - ambito applicativo
- Condizioni per fruire dell'agevolazione
- Meccanismo di fruizione dell'agevolazione -imposte dirette
- Meccanismo di fruizione dell'agevolazione- imposte indirette
- Conseguenze per il socio
- Trasformazione agevolata in società semplice
- Versamento imposta sostitutiva
- Estromissione dei beni dall'Impresa individuale

Premessa

La legge n. 208/2015 (Stabilità 2016) ripropone, nel suo art. 1, commi da 115 a 120, la possibilità di un'assegnazione o cessione agevolata dei beni ai soci, rivolgendola non solo alle società non operative (art. 30 L. 724/1994), ma a tutti i tipi di società. La medesima agevolazione si applica anche ai casi di trasformazione delle società in società semplici. Tali disposizioni consentono alle società di far fuoriuscire i beni oggetto dell'agevolazione, pagando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap (pari all'8% o al 10,5%) da applicare su una base imponibile determinata quale differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il costo fiscalmente riconosciuto. Il comma 121 della Legge di Stabilità 2016, prevede altresì l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva dell'8%.

Assegnazione dei beni ai soci – Ambito di applicazione

Le società che possono beneficiare dell'agevolazione sono:

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

Tali soggetti hanno la possibilità, entro il 30 settembre 2016, di assegnare o cedere ai propri soci BENI IMMOBILI - ad esclusione di quelli strumentali per destinazione, ossia utilizzati nell'esercizio di attività produttive o commerciali e BENI MOBILI ISCRITTI IN PUBBLICI REGISTRI non utilizzati come beni strumentali nell'attività di impresa. Le medesime disposizioni si applicano in caso di trasformazione di società commerciali, aventi ad oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, in società semplici.

Requisito di non strumentalità dei beni

La condizione richiesta è che siano immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, ossia non utilizzati nell'esercizio dell'attività dell'impresa (Immobili abitativi e strumentali per natura). Ad esempio, i terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali devono considerarsi strumentali per destinazione e, quindi, non agevolabili. Per quanto attiene agli autoveicoli, deve trattarsi di beni diversi da quelli utilizzati per lo svolgimento dell'attività: non sono assegnabili quelli senza i quali l'attività di impresa non esisterebbe (ad esempio, le auto di una società di autonoleggio). La natura del bene va apprezzata nel momento in cui si procede all'assegnazione, cessione o trasformazione: gli immobili che al 1° gennaio 2016 sono strumentali per destinazione e i veicoli che sono utilizzati per lo svolgimento dell'attività e che, quindi, non rientrerebbero nell'agevolazione, potranno accedere al beneficio se alla data dell'operazione non sono più utilizzati come strumentali nell'attività caratteristica dell'impresa.

Condizioni per fruire dell'agevolazione

L'agevolazione compete a condizione che tutti i soci al momento dell'operazione siano gli stessi di quelli esistenti al 30 settembre 2015. Il requisito da verificare è, pertanto, che non vi sia stato l'ingresso di nuovi soci dal 30 settembre 2015 (comma 115). La disposizione intende impedire che l'operazione di assegnazione o cessione agevolata sia utilizzata in modo surrettizio per trasferire gli immobili a nuovi acquirenti che, a tale scopo, abbiano assunto la qualifica di soci. In presenza di nuovi soci al 30 settembre 2016 occorre distinguere sugli effetti che si producono nelle differenti operazioni: ASSEGNAZIONE/CESSIONE AI SOCI: è un'operazione che interessa l'intera compagine sociale ma ciascuna assegnazione è un negozio giuridico a sé stante e separato. Pertanto, la singola assegnazione deve possedere i requisiti per l'accesso al beneficio fiscale; ciò significa che in presenza di nuovi e vecchi soci l'assegnazione ai soggetti iscritti nel Libro Soci al 30 settembre 2015 sarà agevolabile, mentre l'assegnazione ai nuovi soci non lo sarà; quest'ultima, pur non essendo agevolabile non pregiudica il beneficio alle altre assegnazioni che realizzano i requisiti richiesti.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA: trattandosi di un atto unitario, le conseguenze fiscali non sono divisibili in base alla qualifica dei soci. Pertanto, in presenza di nuovi soci, l'intera operazione di trasformazione non sarà agevolabile. In caso di cessioni di partecipazioni tra i soci preesistenti, recessi o mutamenti delle quote di partecipazioni al capitale sociale tra le date del settembre 2015 e il settembre 2016, l'agevolazione è comunque spettante. Non costituisce una causa ostativa il subentro di un erede del socio esistente al 30 settembre 2015, poiché la successione non costituisce una cessione volontaria bensì un trasferimento per causa di forza maggiore.

Meccanismo di funzionamento – imposte dirette

A) Imposte dirette

L'agevolazione consiste nell'applicazione di una IMPOSTA SOSTITUTIVA dell' Ires e dell'Irap, pari all' 8%, applicata alla base imponibile costituita:

Dalla differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati;

Dalla differenza tra il valore dei beni posseduti all'atto di trasformazione in società semplice e il valore fiscalmente riconosciuto;

Dalla plusvalenza, in caso di cessione ai soci dei predetti beni.

L'aliquota è elevata al 10,5% per le società che si considerano non operative (c.d. "di comodo") per almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'operazione (comma 116).

IL VALORE NORMALE: Per la determinazione del valore normale occorre fare riferimento all'articolo 9, comma 3, del Tuir. La norma in esame stabilisce, tuttavia, che per gli immobili il valore normale può essere costituito, su richiesta della società, dalla rendita catastale rideterminata sulla base dei moltiplicatori catastali previsti ai fini dell'imposta di registro (art. 52, comma 4, D.p.r. n. 131/1996).

Si tratta di un'opzione particolarmente vantaggiosa, considerato che il valore catastale potrebbe essere notevolmente inferiore non solo al prezzo di mercato, ma anche al costo fiscalmente riconosciuto, così da poter generare una minusvalenza (non fiscalmente deducibile, in caso di assegnazione agevolata, in quanto non realizzata).

La società che assegna può assumere un qualunque valore intermedio tra quello normale e quello catastale. Il valore scelto dalla società (normale o catastale) diventerà il costo fiscalmente riconosciuto in capo al socio assegnatario. In

presenza di assegnazione di più beni, si ritiene sia possibile scegliere una tipologia di valore diversa per ognuno di essi. Ciò comporta conseguenze diverse a seconda della “natura” del socio:

- Se il socio è in regime di impresa, il valore catastale – generalmente più basso – determina un costo fiscale minore in sede di assegnazione, ma genera una plusvalenza più alta in capo all’assegnatario all’atto di una successiva cessione del bene, assoggettabile ad imposizione ordinaria più elevata di quella sostitutiva; 14 Le Novità della Legge di Stabilità per il 2016 Direzione Regionale Emilia Romagna – Ufficio Consulenza A) Imposte dirette
- Se il socio è persona fisica, la scelta tra valore catastale e valore normale dipende dal tipo di bene assegnato e dall’impiego futuro dello stesso da parte del socio assegnatario:
 - a) Terreni agricoli e fabbricati: cessano di essere plusvalenti ai fini Irpef decorsi cinque anni dall’acquisizione;
 - b) Terreni edificabili: sono sempre plusvalenti;
 - c) Immobili adibiti ad abitazione principale del contribuente e dei suoi familiari per la maggior parte del periodo compreso tra l’acquisizione e la vendita: non scontano l’Irpef , anche se il possesso è durato meno di un quinquennio.

Contestualmente all’assegnazione deve essere ridotto il capitale sociale o le riserve (di utili e/o di capitale) di un importo pari al valore nominale dei beni stessi, secondo un ordine che tenga conto del grado di indisponibilità delle poste del patrimonio netto (prima le riserve facoltative, poi quelle legali e, da ultimo, il capitale sociale).

Meccanismo di funzionamento – imposte indirette

B) imposte indirette

L'operazione è agevolata anche dal punto di vista delle imposte indirette (comma 119):

- Imposta di Registro: l'aliquota proporzionale è ridotta alla metà;
- Imposte Ipotecarie e Catastali: si applicano in misura fissa.
- Imposta sul Valore Aggiunto: ai fini dell'Iva non è prevista alcuna disposizione di favore (nella relazione illustrativa alla legge di stabilità si afferma che ciò avviene "al fine di evitare che si pongano problemi di incompatibilità della norma emananda con le Direttive dell'Unione Europea in materia").

L'articolo 2, comma 2, punto 6) del D.P.R. n. 633/1972 dispone che sono soggette ad Iva, in quanto equiparate alle cessioni di beni, le operazioni di assegnazione ai soci eseguite da società di qualsiasi tipo. L'assoggettabilità ad Iva dipende dalle caratteristiche degli immobili oggetto dell'operazione, nonché dalla soggettività del cedente.

IVA - immobili strumentali per natura

- CEDENTE - IMPRESA DI COSTRUZIONE o ristrutturazione: se l'operazione (assegnazione, cessione e trasformazione in società semplice con questi immobili) avviene entro 5 anni dalla fine dei lavori da parte delle società che li hanno costruiti o ristrutturati, è assoggettata ad imposta con modalità ordinaria; se, viceversa, l'operazione avviene oltre il termine di 5 anni dall'ultimazione - in assenza di opzione da parte del cedente/assegnante per il regime ordinario - è esente da Iva (art. 10, comma 1, n. 8 ter, D.p.r. n. 633/1972).

- CEDENTE- ALTRI SOGGETTI IVA, diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione: l'operazione è esente da Iva (art. 10, comma 1, n. 8 ter, D.p.r. n. 633/1972), salva l'opzione per l'imponibilità.

IVA - immobili abitativi

- CEDENTE - IMPRESA DI COSTRUZIONE o ristrutturazione: se l'operazione (assegnazione, cessione e trasformazione in società semplice con questi immobili) avviene entro 5 anni dalla fine dei lavori da parte delle società che li hanno costruiti o ristrutturati, è assoggettata ad imposta con modalità ordinaria; se, viceversa, l'operazione avviene oltre il termine di 5 anni dall'ultimazione - in assenza di opzione da parte del cedente/assegnante per il regime ordinario - è esente da Iva (art. 10, comma 1, n. 8 bis, D.p.r. n. 633/1972).
- CEDENTE - ALTRI SOGGETTI IVA, diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione: l'operazione è esente da Iva (art. 10, comma 1, n. 8 bis, D.p.r. n. 633/1972).

IVA - immobili acquistati senza diritto alla detrazione

L'operazione non sarà assoggettata ad Iva. Saranno escluse dal campo di applicazione le assegnazioni/cessioni/trasformazioni che sottendono operazioni irrilevanti ai fini impositivi per assenza del presupposto oggettivo (ad esempio: assegnazione di terreni non edificabili o di immobili situati all'estero).

Conseguenze per il socio

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato sarà, per il socio, pari al valore normale assunto dalla società assegnante nella determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Non si applicano le presunzioni di distribuzione delle riserve di utili, rispetto a quelle di capitale, in quanto la norma disapplica la regola di priorità delle prime rispetto alle seconde. Tuttavia, la differenza tra il valore normale del bene assegnato e l'ammontare su cui la società ha assolto l'imposta sostitutiva assumerà rilevanza per il socio secondo le ordinarie regole, come dividendo se saranno state annullate riserve di utili, ovvero in riduzione del costo della partecipazione se saranno state annullate riserve di capitale.

Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale

L'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione: il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 118 dell'art. 1 della Legge di stabilità, in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto dal primo periodo dello stesso comma 118, in relazione alle operazioni di trasformazione agevolata.

Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (il cosiddetto "sottozero", a favore del socio), l'eventuale eccedenza è soggetta a tassazione come dividendo, nei modi ordinari.

Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari. L'imposizione per i soci di società di persone è nulla in quanto l'utile distribuito ha già scontato l'imposizione per il principio di trasparenza (art. 5, del Tuir). L'imposizione per i soci di società di capitali varia a seconda della loro natura:

- Persone fisiche non in regime di impresa: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26% (partecipazione non qualificata), ovvero all'aliquota marginale Irpef su una base imponibile del 40% dell'utile distribuito (partecipazione qualificata);
- Persone fisiche in regime di impresa o società di persone: il dividendo forma reddito di impresa per il 40% di quanto percepito (art. 59 del Tuir);
- Società di capitali: il dividendo forma reddito di impresa per il 5% (art. 89 del Tuir).

Trasformazione agevolata in Società Semplice

Le disposizioni previste per l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci si applicano, alle medesime condizioni, anche alla trasformazione delle società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) in società semplici. Tale disposizione consente ai soggetti aventi quale oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili o beni mobili registrati, di uscire dal regime di impresa.

Anche per la trasformazione agevolata occorre verificare la compagine societaria: l'agevolazione compete a condizione che all'atto della trasformazione la compagine sia composta dagli stessi soci presenti alla data del 30 settembre. Non è invece richiesto che le quote di partecipazioni siano invariate dopo tale data.

La plusvalenza realizzata sui beni agevolati verrà tassata con le stesse modalità previste per l'assegnazione agevolata. In presenza di riserve in sospensione di imposta, queste saranno assoggettate ad imposta sostitutiva del 13%.

Per quanto attiene la fiscalità dei soci valgono le considerazioni espresse per l'assegnazione agevolata; tuttavia, in caso di trasformazione da società di capitali in società semplice, le riserve di utili dovranno necessariamente essere tassate in capo ai soci, per la quota che eccede l'imponibile su cui la società ha versato l'imposta sostitutiva.

Cessione agevolata dei beni ai soci

La plusvalenza, calcolata sugli immobili potendo utilizzare il valore catastale, è assoggettata ad imposta sostitutiva nella misura dell'8% (10,5% per le società non operative).

L'Iva si applica nei modi ordinari. In caso di alternatività Iva-registro, quest'ultima imposta si applica in misura pari alla metà; le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Dal punto di vista contabile, la cessione agevolata non comporta una riduzione del patrimonio della società, come previsto invece nell'assegnazione, ma una permutazione da attivo circolante, o immobilizzato, a liquidità (credito verso il socio).

La plusvalenza verrà iscritta a conto economico, come componente positivo di reddito, a cui seguirà una variazione in diminuzione nel modello Unico, atteso che tale plusvalenza è esclusa dalla tassazione ordinaria e soggetta ad imposizione sostitutiva.

La convenienza della cessione agevolata rispetto all'assegnazione coincide con la possibilità che il valore catastale dell'immobile possa essere inferiore al valore fiscalmente riconosciuto (ad esempio: nel caso di immobili precedentemente rivalutati).

In tal caso, infatti, la minusvalenza che si determina è deducibile dal reddito, in quanto realizzata - a differenza dell'assegnazione agevolata - con il duplice vantaggio della riduzione alla metà delle imposte di registro e ipo-catastali.

La norma (comma 117) prevede espressamente che, ove il corrispettivo pattuito sia inferiore al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir o, in alternativa, al valore catastale, l'imposta sostitutiva va determinata computando il corrispettivo in misura non inferiore ad uno di tali ultimi valori.

Versamento dell'imposta sostitutiva

Versamento dell'Imposta Sostitutiva L'imposta sostitutiva va versata in due tranche (comma 120):

- il 60%, entro il 30 novembre 2016;
- il restante 40 % entro il 16 giugno 2017.

Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

Ambito di Applicazione

Il comma 121 dell'articolo 1 della Legge di stabilità prevede l'estensione del meccanismo impositivo previsto per l'assegnazione dei beni ai soci di società alle IMPRESE INDIVIDUALI, anche in forma di impresa familiare, che, alla data del 31 ottobre 2015, possiedano BENI IMMOBILI STRUMENTALI:

- per natura, ossia classificati nelle categorie catastali A10, B, C, D, E anche se concessi in locazione o comodato, ovvero non utilizzati;
- per destinazione, cioè utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa (purché non ad uso promiscuo).

Si ricorda che l'articolo 65, comma 1, del Tuir - nel testo in vigore dopo la modifica introdotta dalla L. n. 413/1991 - considera gli immobili strumentali, sia per natura che per destinazione, relativi all'impresa individuale solo se indicati

nell'inventario, ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

Prima della modifica normativa sopra indicata, gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario.

Pertanto occorrerà distinguere tra gli immobili acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992, data in cui è entrato in vigore il nuovo testo dell'art. 65 del Tuir, e quelli acquisiti fino al 31 dicembre 1991.

Con riferimento ai primi, possono essere estromessi gli immobili strumentali per destinazione, ossia utilizzati dall'imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, che siano considerati relativi all'impresa stessa a norma del Tuir.

Con riferimento ai beni immobili acquisiti fino al 31 dicembre 1991, possono essere estromessi se strumentali per destinazione ed anche se non indicati nell'inventario. Si tratta di quegli immobili che l'imprenditore già utilizzava esclusivamente per l'esercizio dell'impresa al 31 dicembre 1991 e per i quali, ovviamente, non sia già stata esercitata l'opzione per l'esclusione ai sensi dell'art. 58 della L. n. 413/1991.

Non possono, in ogni caso, essere estromessi gli immobili che:

- costituiscono beni "merce";
- sono strumentali per natura e non sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa, anche se indicati nell'inventario (beni "patrimonio");
- anche se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura, né per destinazione.

Non è, inoltre, possibile estromettere l'immobile dell'unica azienda concessa in affitto, poiché in tal caso difetterebbe la condizione di imprenditore richiesta dalla norma.

L'estromissione può riguardare anche i beni immobili riscattati da leasing, a condizione che il riscatto sia avvenuto anteriormente alla data del 31 ottobre 2015.

Base imponibile

La base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni (che, su opzione può essere sostituito dal valore catastale) ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Quest'ultimo è determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari oppure nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte.

L'estromissione può essere comunque effettuata anche nell'ipotesi in cui non emerga alcuna differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva.

L'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole.

Nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comunione, l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore.

Date rilevanti

Il trasferimento dei beni dall'impresa alla sfera privata dell'imprenditore va effettuato entro il 31 maggio 2016, con effetti decorrenti dal periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2016.

L'imposta sostitutiva è pari all'8%.

L'operazione è ammissibile anche se la plusvalenza è pari a zero e, quindi, non vi è imposta da versare.

Anche per l'estromissione valgono i medesimi termini di versamento dell'imposta sostitutiva previsti per l'assegnazione dei beni ai soci:

- il 60%, entro il 30 novembre 2016;
- il restante 40 % entro il 16 giugno 2017.

La successiva cessione del bene

Il fabbricato privatizzato potrà essere ceduto, con emersione di una plusvalenza calcolata sulla base del valore di estromissione.

Ai fini del calcolo del quinquennio previsto dall'art. 67, lett. b), del Tuir per la non imponibilità ai fini Irpef della plusvalenza, si fa riferimento alla data di acquisizione originaria del bene (anche se avvenuto in regime di impresa) e non a quella dell'estromissione.