



- ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE AI SOCI

La Legge di Stabilità per il 2016, all'art. 1, commi da 115 a 120, prevede la possibilità di assegnare (gratuitamente), oppure cedere (dietro corrispettivo) beni ai soci, oppure – in taluni casi – di trasformare in società semplice l'ente, passando così da soggetto che esercita attività di impresa a soggetto di mera detenzione di beni (assimilato ad una persona fisica) profittando di un trattamento fiscale di favore.

Le suddette facoltà richiedono – normalmente - il pagamento di una imposta sostitutiva e, di fatto, rappresentano il naturale rimedio per fuggire dal regime delle società di comodo.

Tuttavia, gli strumenti possono essere utilizzati anche ai fini del soddisfacimento di una differente finalità di pianificazione e riduzione del carico fiscale in virtù di prospettate operazioni di dismissione o di cessazione dell'attività.

Soggetti interessati e tempistiche

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, entro il 30 settembre 2016, si assegnino o si cedano ai soci i beni, ovvero sia attuata la trasformazione in società semplice; la scadenza ha evidenti connessioni con il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2015.

Beni assegnabili (o cedibili)

Possono essere oggetto di assegnazione o cessione:

- i beni immobili (sia fabbricati che terreni), diversi da quelli strumentali per destinazione, di cui all'art. 43, comma 2 del TUIR, "non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa"
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa il tutto come specificato nel seguente prospetto:

Immobili (fabbricati e terreni)	Immobili patrimonio di cui all'articolo 90 del TUIR (immobili civili)	SI
	Immobili merce (di qualsiasi categoria, sia civile sia strumentale per natura)	SI
	Immobili strumentali per natura (categorie B, C, D, E, A/10), non utilizzati nell'attività di impresa (sono i beni inutilizzati, quelli locati a terzi, concessi in comodato, ecc.)	SI
	Immobili strumentali per destinazione, utilizzati nell'attività di impresa (per i terreni agricoli si tratta di quelli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di bestiame). Non rientrano in questa categoria i beni, di qualsiasi natura, detenuti dalle immobiliari di gestione	NO
Mobili registrati (auto, aerei, natanti)	Non utilizzati come strumentali nell'esercizio dell'attività	SI
	Utilizzati come strumentali nell'esercizio dell'attività (ad esempio, auto per società di noleggio, scuola guida, etc.)	NO

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

Condizioni richieste in capo ai soci

Tutti i soci beneficiari della assegnazione o della cessione agevolata:

- 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 31 gennaio 2016, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.



A taluni soci possono essere assegnati beni “agevolati”, mentre ad altri soci beni “non agevolati”. Nel caso di cessione, non sembra necessario che tutti i soci siano coinvolti.

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.

Trasformazione in società semplice

L'operazione di trasformazione può essere fruita esclusivamente dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni di cui sopra.

La trasformazione agevolata ha anch'essa scadenza il **30/09/2016**.

Valore normale del bene

Uno dei vantaggi dell'assegnazione agevolata, nonché della trasformazione agevolata in società semplice, è quello di poter richiedere di utilizzare quale valore normale del bene immobile, il valore catastale opportunamente rivalutato secondo i moltiplicatori catastali, in luogo del valore di mercato ex art. 9, comma 3, del Tuir. Di norma il valore catastale è conveniente in quanto inferiore al valore normale.

Costo fiscalmente riconosciuto del bene

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene è dato:

per i beni ammortizzabili: dal costo d'acquisto, aumentato delle spese incrementative e comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti;

per i beni merce: se il bene è valutato a costo specifico, dal costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione; se il bene è valutato a Lifo, Fifo, costo medio, dal valore risultante da una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione/trasformazione agevolata.

Imposta sostitutiva delle imposte dirette (in capo alla società)

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, come sopra determinati.

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 determinato in misura pari a quello catastale.

Tipologia	Rendita maggiorata	Rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	dominicale $\times 75 \times 1,25$	+ 20%	$\times 112,5$
A (escluso A/10)	rendita $\times 100 \times 1,05$	+ 20%	$\times 126$
A/10	rendita $\times 50 \times 1,05$	+ 20%	$\times 63$
C (escluso C/1)	rendita $\times 100 \times 1,05$	+ 20%	$\times 126$
C/1	rendita $\times 34 \times 1,05$	+ 20%	$\times 42,84$
D	rendita $\times 50 \times 1,05$	+ 20%	$\times 63$
E	rendita $\times 34 \times 1,05$	+ 20%	$\times 42,84$

In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, e successive modificazioni, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.



Assegnazione	→	Valore normale (o catastale) dei beni assegnati o ceduti	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati	=	Imponibile imposta sostitutiva
Cessione	→	Corrispettivo se maggiore, o valore normale (o catastale) se corrispettivo inferiore	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti	=	Imponibile imposta sostitutiva
Trasformazione in società semplice	→	Valore normale (o catastale) dei beni posseduti	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati o ceduti	=	Imponibile imposta sostitutiva

Al riguardo, va precisato che:

- è possibile attestarsi anche ad un valore intermedio tra il valore normale e catastale;
- è possibile che non si evidenzii alcuna materia imponibile, ove il costo fiscalmente riconosciuto sia maggiore del parametro di confronto (non è dunque indispensabile pagare imposta sostitutiva).

Su tale base imponibile, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (dovuta anche dalle società di persone) nella misura:

- dell'8%, normalmente;
- 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).

Vi è un ulteriore eventuale carico fiscale da tenere in considerazione.

Infatti:

- ove la società annulli riserve in sospensione di imposta in occasione della assegnazione;
- oppure, su tutte le riserve in sospensione di imposta presenti nel patrimonio della società, in caso di trasformazione in società semplice;

su tali importi deve essere applicata una ulteriore imposta sostitutiva nella misura del 13%.

In assenza di riserve capienti l'assegnazione non può essere effettuata, salvo effettuare un versamento in conto capitale o rinunciando alla restituzione di versamenti precedentemente effettuati.

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.

L'imposta sostitutiva è compensabile in F24.

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

Tassazione ed effetti fiscali in capo ai soci

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

Nel caso di **assegnazione agevolata**, invece, l'operazione si considera come distribuzione di utili in natura (quindi tassata), sia pure su una base imponibile ridotta rispetto a quella ordinaria (vale a dire il valore normale dei beni ricevuti).

Per le società di persone:

- Se utilizza riserve di utili non c'è nessun effetto in capo al socio



- Se utilizza riserve di capitale, è necessario rideterminare il costo della partecipazione, incrementandolo della base imponibile soggetta a imposta sostitutiva e riducendolo del valore normale del bene assegnato. L'eventuale eccedenza negativa è tassata nei modi ordinari.

Per le società di capitali:

- Se utilizza riserve di utili il valore normale del bene assegnato è tassato per la parte eccedente l'importo soggetto ad imposta sostitutiva (tassazione del 40% per gli utili fino al 2007 e del 49,72% per gli utili successivi, se partecipazione qualificata, ovvero ritenuta a titolo d'imposta del 26% se partecipazione non qualificata)

- Se utilizza riserve di capitale, in analogia a quanto accade per le società di persone, è necessario rideterminare il costo della partecipazione, incrementandolo della base imponibile soggetta a imposta sostitutiva e riducendolo del valore normale del bene assegnato. L'eventuale eccedenza negativa è tassata nei modi ordinari.

Per quanto attiene al bene assegnato al socio:

- il costo fiscalmente riconosciuto è pari al valore normale (o catastale) utilizzato dalla società per il calcolo della base imponibile della sostitutiva;
- dal momento di assegnazione ricomincia il decorso del quinquennio oltre il quale la eventuale plusvalenza conseguita in caso di cessione del bene da parte del socio assegnatario non è tassata.
- In caso di trasformazione agevolata in società semplice, il quinquennio decorre invece dalla data di acquisizione del bene da parte della società originaria.

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.

Si ricorda che, nel caso di immobili acquisiti dalla società senza Iva, quindi:

- acquisiti da un privato;
- acquisiti prima del 1973;
- acquisiti da un operatore Iva che ha applicato l'esenzione;

l'assegnazione non richiede applicazione dell'Iva, salvo l'obbligo di effettuare la rettifica nei casi di detrazione di imposta sulle spese di manutenzione, recupero o riparazione avvenuta nel decennio di osservazione (rettifica alla detrazione Iva).

Ai fini della corretta applicazione dei tributi indiretti, possiamo riepilogare le regole vigenti nella seguente tabella di sintesi:

Tipo	Iidd	Iva	Registro
Assegnazione	Valore normale	Costo rettificato (articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R.	Valore venale
	Valore catastale		Valore catastale (regola prezzo valore se abitativo assegnato a privato)
Cessione	Corrispettivo, quando superiore a valore normale o	Corrispettivo	Valore venale
			Valore catastale (regola prezzo valore se



- ESTROMISSIONE AGEVOLATA BENI IMMOBILI PER GLI IMPRENDITORI INDIVIDUALI

La stessa Legge di Stabilità 2016, all'art. 1, comma 121, ripropone le disposizioni agevolative per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva dell'8%, norma che già era stata introdotta dalla Legge n. 244/2007, Legge Finanziaria 2008.

In particolare si prevede che l'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8% calcolata sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Soggetti interessati

Da un punto di vista soggettivo dunque i soggetti ammessi all'estromissione agevolata sono esclusivamente gli imprenditori individuali mentre ne sono esclusi gli esercenti arti e professioni. Non potranno avvalersi dell'agevolazione i soggetti per i quali alla data del 1 gennaio 2016 la qualifica di imprenditore è venuta meno, ossia i soggetti che pur essendo in attività alla data del 31 ottobre 2015 hanno cessato poi l'attività con conseguente chiusura della partita IVA alla data del 31 dicembre 2015. L'agevolazione è preclusa altresì all'imprenditore individuale che ha concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima dell'1 gennaio 2016, posto che per la durata dell'affitto o dell'usufrutto la qualifica di imprenditore è persa.

Oggetto dell'estromissione

Da un punto di vista oggettivo invece la norma prevede che possano essere oggetto di estromissione immobili strumentali di cui all'art. 43 comma 2 del D.P.R. 917/1986 posseduti alla data del 31.10.2015 quali:

- gli immobili strumentali per destinazione, ovvero sia quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale;
- gli immobili strumentali per natura, ovvero sia gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni; si tratta degli immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (qualora la destinazione ad ufficio risulti dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria) i quali potranno essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero se dati in locazione o comodato a terzi.

Gli immobili di cui al comma 2 dell'art. 43 (strumentali per natura o per destinazione) si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 del c.c.; per i soggetti indicati nell'art. 66 (le imprese in contabilità semplificata), tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili.

Non potranno invece essere oggetto di estromissione agevolata gli immobili che:

- costituiscono beni merce;
- non sono strumentali né per natura né per destinazione, anche se indicati nell'inventario.

Imposta sostitutiva delle imposte dirette

Al fine dell'estromissione di tali immobili deve essere versata un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap pari all'8% calcolata sulla differenza tra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile all'atto dell'estromissione.

In merito alla determinazione del valore normale è prevista la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva, in luogo del valore normale, sul valore catastale degli immobili: già in materia di estromissione agevolata e trasformazione in società semplice, la norma stabilisce che il valore normale possa essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite catastali risultanti in catasto dei moltiplicatori con i criteri e le modalità previsti dall'articolo 52 comma 4 del D.P.R. 131/1986.

Per quanto riguarda invece la determinazione del valore fiscalmente riconosciuto questo corrisponde alla differenza tra il costo storico dell'immobile e l'importo degli ammortamenti "fiscalmente dedotti" fino al periodo d'imposta 2015, tenendo conto anche delle eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti effettuate. Pertanto, poiché l'estromissione ha effetto dal 1 gennaio 2016, l'imprenditore individuale potrà continuare a calcolare l'ammortamento dell'immobile anche per il 2015 e ciò andrà a diminuire il costo fiscalmente riconosciuto dello stesso.



Modalità di effettuazione

Per rendere efficace l'estromissione non devono essere posti in essere particolari adempimenti: **l'opzione avviene mediante comportamento concludente e deve essere esercitata entro il 31 maggio 2016 con effetto retroattivo al 1 gennaio 2016** attraverso la rilevazione contabile dell'operazione:

- sul libro giornale nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul registro dei beni ammortizzabili, in caso di contabilità semplificata;

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in due rate:

- per il 60% dell'importo dovuto entro il 30 novembre 2016;
- per il restante 40% entro il 16 giugno 2017.

Riflessi ai fini delle imposte indirette

Mentre, per quanto riguarda le imposte indirette, di registro, ipotecaria e catastale, nulla sarà dovuto in quanto l'operazione di estromissione non configura alcun trasferimento della proprietà del bene ma un passaggio dalla sfera imprenditoriale a alla sfera privata dello stesso soggetto, a fini Iva l'operazione deve essere attentamente analizzata.

L'art. 2 comma 2 n. 5) del D.P.R. 633/1972 assimila alle cessioni di beni anche la destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa; quindi anche l'operazione in esame rientra tra quelle rilevanti a fini Iva a meno che all'atto dell'acquisto non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, come ad esempio nel caso di acquisto del bene da un privato, che configurerebbe un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

Nel caso di fabbricato strumentale per natura, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva, l'operazione si configura in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10 comma 1 n. 8 ter del D.P.R. n. 633/1972, senza tuttavia generare pro rata di detrazione in quanto ai sensi dell'art. 19 bis non si deve tenere conto nel calcolo della percentuale di detrazione delle cessioni di beni ammortizzabili.

Nel caso in cui poi l'operazione sia realizzata durante il periodo di tutela fiscale che per i beni immobili è pari a dieci anni, sarà necessario ai sensi dell'art. 19bis-2 operare una rettifica della detrazione dell'Iva per cambio di destinazione in quanto il bene non è più impiegato per operazioni imponibili.

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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantova

Le circolari sono disponibili anche sul sito www.mantovanieassociati.it