

Tipologia: **FISCO**
Protocollo: **2007216**
Data: **03/08/2016**

Oggetto: **assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci - trasformazione in società semplice**
Allegati: **NO**

ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI – TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE

Gentile Associato,

la Legge di Stabilità 2016 ha introdotto, tra le altre, importanti disposizioni agevolative in materia di assegnazione e cessione beni ai soci e di trasformazione in società semplice che tratteremo distintamente nel proseguo.

Si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 1/06/2016 ha fornito alcuni chiarimenti in merito.

ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

L'art. 1 ai co. da 115 a 120 della Legge n. 208 del 28/12/2015 (Legge di Stabilità 2016) prevede la possibilità di assegnare/cedere **ai soci i beni immobili non strumentali** per destinazione ed **i beni mobili iscritti in pubblici registri**, sempre non strumentali all'attività d'impresa, applicando condizioni agevolate che illustriamo di seguito.

In particolare si evidenzia che, secondo l'Agenzia (come specificato dalla circolare n. 26/E del 2016 sopra citata), l'**assegnazione** "viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene".

La norma, dal punto di vista soggettivo, si rivolge alle s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.p.a. e s.a.p.a. che, **entro il 30.09.2016**, assegnano o cedono i beni ai soci purché questi ultimi risultino iscritti a libro soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, oppure vi vengano iscritti entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2016 in base a titoli di trasferimento avente data certa anteriore al giorno 1° ottobre 2015. Relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro soci, l'identità dei soci stessi deve essere provata alla data del 30 settembre 2015 mediante idoneo titolo avente data certa.

Dal punto di vista oggettivo, la norma prevede che i beni che possono essere assegnati o ceduti sono:

- **beni immobili** diversi da quelli di cui all'art. 43, comma 2, primo periodo del TUIR, cioè i beni immobili **non strumentali per destinazione** all'esercizio di impresa o di arte o professione;
- **beni mobili** iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali per l'attività.

Relativamente ai beni immobili ne deriva che possono rientrare nell'agevolazione in quanto non strumentali all'attività:

- gli immobili qualificati tra i **beni patrimonio** purché non utilizzati per l'attività;
- gli immobili di proprietà delle **società di gestione immobiliare** che li detengono ai fini esclusivi della locazione indipendentemente dalla categoria catastale di riferimento (come chiarito anche dalla circolare dell'Agenzia Entrate n. 26/E sopra richiamata);
- gli **immobili strumentali per natura** (categorie B, C, D, E e A/10) purché **non** utilizzati direttamente per l'attività;
- gli **immobili merce** oggetto di produzione e scambio;
- i **terreni non utilizzati** nell'esercizio delle attività agricole.

Indirizzo
Largo Arenula, 34
00186 – Roma
Codice Fiscale
05441090585

Telefono
(+39) 0668300441
(+39) 0668300442
Telefax
(+39) 0668300445

Mail
segreteria@assoagisco.it
agisco@pec.assoagisco.it
Web
www.assoagisco.it

Come confermato dall'Agenzia nella Circolare n. 26/E, le caratteristiche del bene devono essere verificate all'atto dell'assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione. In particolare il momento di assegnazione corrisponde con quello in cui la stessa è effettuata e non con quello della delibera che la dispone.

L'agevolazione in oggetto consiste nell'applicazione all'atto di assegnazione o cessione dei beni ai soci di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap **pari all'8%** da applicare sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il costo fiscalmente riconosciuto. L'aliquota è pari al **10,5%** per le **società considerate non operative**¹ in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione o cessione.

Per quanto attiene le **riserve in sospensione d'imposta** annullate per effetto dell'assegnazione (e non della cessione) l'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicare è **pari al 13%**.

Secondo quanto evidenziato nella citata Circolare n. 26/E, l'operazione agevolata in esame può essere effettuata anche in presenza di una base imponibile (differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto²) pari a zero o negativa. In tal caso "la minusvalenza non è deducibile".

Relativamente al valore normale del bene assegnato il riferimento normativo è l'art. 9, comma 3, del TUIR secondo cui per valore normale si intende "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti, o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi."

Per gli immobili il valore normale applicato per l'assegnazione può essere determinato, su richiesta della società stessa e nel rispetto delle condizioni prescritte, in misura pari al **valore catastale** individuato applicando alla rendita catastale i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità di cui all'art. 52, comma 4, primo periodo del DPR n. 131/1986 (relativo all'imposta di registro). Nella diversa ipotesi di cessione dei medesimi beni immobili, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione - se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR, o al valore catastale determinato come sopra precisato - è computato in misura, comunque, non inferiore ad uno dei due valori.

Particolare attenzione va, invece, riservata alla determinazione delle **imposte indirette**.

Relativamente alle imposte di registro, ipotecarie e catastali le disposizioni sono le seguenti:

- **imposta di registro**: ridotta alla metà se applicata in misura proporzionale;
- **ipotecarie e catastali**: in misura fissa.

Ai fini **IVA**, di contro, la normativa non prevede alcuna agevolazione conseguentemente dovranno essere seguite le regole ordinarie di cui al DPR n. 633/1972.

Le **assegnazioni** di beni ai soci, in base all'art. 2, secondo comma, n. 6), del DPR n. 633/1972, costituiscono cessioni di beni ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'IVA. L'Agenzia richiama in proposito la Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002 in cui è stato chiarito che l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo (contenute nell'articolo 2, secondo comma, n. 5), laddove prevedono la non applicazione dell'Iva per "quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19".

¹ Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/E, la percentuale maggiorata riguarda sia le società di comodo in quanto conseguono ricavi inferiori ai ricavi minimi (presunti) che le società in "perdita sistematica".

² Come confermato dalla circolare n. 26/E, il costo fiscalmente riconosciuto è determinabile con i criteri previsti dall'art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Sostanzialmente in caso di Iva non detratta "a monte" (esempio per acquisto da privato o di acquisto ante 1973), l'operazione di **assegnazione** (e **non** anche la cessione a titolo oneroso) può essere effettuata fuori dal campo di applicazione dell'imposta (in tale ultimo caso si applicherà l'imposta di registro proporzionale per il principio di alternatività).

Per i beni la cui assegnazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA, al fine di verificare l'imponibilità o meno va fatto riferimento all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) e 8-ter), DPR n. 633/1972, distinguendo i casi in cui si è in presenza di un immobile abitativo o strumentale.

Nella Circolare n. 26/E l'Agenzia interviene in merito all'individuazione della base imponibile ai fini IVA delle **assegnazioni**, affermando che la stessa:

- non corrisponde al valore normale/valore catastale dell'immobile;
- è rappresentata, ai sensi dell'art. 13, comma 2, lett. b), DPR n. 633/72, "dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

In particolare, la base imponibile IVA non comprende il ricarico normalmente praticato in sede di cessione, ma è "costituita dal prezzo di acquisto del bene «attualizzato» al momento della cessione".

Per quanto riguarda le **cessioni**, l'Agenzia, nella circolare n. 26/E, ribadisce che, ai fini IVA le **cessioni** saranno soggette ad IVA secondo le regole ordinarie. In tale caso, la base imponibile ai fini IVA va individuata ai sensi dell'art. 13, comma 1, DPR n. 633/1972 e quindi la stessa è rappresentata dal corrispettivo di cessione.

Si ritiene opportuno segnalare che, in caso di cessione/assegnazione in **esenzione Iva**, si renderà necessario **verificare la necessità di operare la rettifica decennale** ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR n. 633/1972 dell'imposta sull'acquisto/costruzione o sulle eventuali spese di ristrutturazione e incrementative.

Un altro aspetto da tenere in considerazione concerne i **riflessi dell'assegnazione in capo ai soci**. Nei confronti di questi ultimi non operano le disposizioni di cui all'art. 47 c. 1, 2° periodo e commi 5-8 del TUIR venendo conseguentemente prevista la tassazione quale utile in natura della parte eccedente l'importo assoggettato a imposta sostitutiva da parte della società. Di conseguenza, la tassazione in capo al socio è limitata alla differenza tra il valore normale (di mercato/catastale, a seconda della scelta effettuata dalla società) dei beni assegnati e l'importo su cui la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva.

Bisogna, però, preliminarmente avere riguardo alla natura delle riserve utilizzate per l'assegnazione e al tipo di società che effettua l'assegnazione stessa.

In caso di utilizzo di **riserve di utili**:

- se trattasi di società di persone (o di società di capitali in regime di trasparenza) ad effettuare l'assegnazione, in capo ai soci non si avrà nessuna tassazione poiché le riserve utilizzate sono già state tassate per trasparenza;
- se trattasi di società di capitale ad effettuare l'assegnazione, la tassazione in capo ai soci avverrà sulla differenza tra valore normale del bene e l'imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società; in tale ipotesi non si riduce il costo della partecipazione.

In caso di utilizzo di **riserve di capitale**:

- se trattasi di società di persone nel caso di eccedenza tra quanto ricevuto fiscalmente dal socio, al netto della base di calcolo dell'imposta, e il costo fiscale della partecipazione (c.d. "sottozero") si avrà emersione di un reddito imponibile poiché tale reddito non è stato tassato precedentemente essendo emerso a seguito dell'operazione;

- se trattasi di società di capitali la distribuzione di riserve di capitale avrà quale effetto la diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (costo che aumenterà della base imponibile su cui la società ha versato l'imposta sostitutiva) e non genererà alcun reddito imponibile salvo l'ipotesi del "sottozero"³ che, come per le società di persone, determinerà tassazione quale reddito di partecipazione.

Per quanto riguarda invece la **cessione agevolata** per il **socio** non si genera alcun utile e non si modifica il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

La disposizione ha previsto, oltre a ciò, la non operatività della presunzione di prioritaria distribuzione di riserve di utili e l'assegnazione/cessione agevolata determina l'interruzione del quinquennio ai fini della imponibilità della plusvalenza in sede di futura cessione dell'immobile da parte del socio.

Le imposte sostitutive andranno versate mediante modello F24 nei seguenti termini:

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

Riepilogando, alla luce della normativa sopra esaminata si delineano alcune particolarità/differenze tra le due tipologie di operazione:

- nella cessione non è necessario la presenza, nel patrimonio della società, di riserve di utili/capitale, in quanto la cessione non determina la riduzione del patrimonio netto, ma una variazione nella composizione dell'attivo patrimoniale;
- nella cessione non è richiesto il rispetto del principio della par condicio tra i soci;
- nella cessione sul socio gravano le sole imposte di registro/ipocatastali.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Le disposizioni finora trattate per l'assegnazione beni ai soci (art. 1 co. da 115 a 120 Legge di Stabilità 2016) sono rese applicabili anche alle società che si trasformano, sempre **entro la data del 30.09.2016**, in società semplici.

Condizione indispensabile per poter usufruire di tale agevolazione è che la società abbia per **oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni immobili agevolabili** (società immobiliari).

La trasformazione in società semplice in via agevolata può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015⁴.

Come per l'assegnazione agevolata, l'agevolazione consiste nell'applicazione di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap **pari all'8%** da applicare sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il costo fiscalmente riconosciuto. L'aliquota è pari al **10,5%** per le **società considerate non operative** in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedente a quello in corso al momento della trasformazione. Viene prevista, anche in questo caso, l'imposta sostitutiva **pari al 13% delle riserve in sospensione d'imposta** precisando che, in caso di trasformazione, le riserve agevolate saranno tutte quelle in sospensione d'imposta presenti in bilancio.

³ Il c.d. "sottozero" si verifica nell'ipotesi in cui la differenza tra: (costo della partecipazione del socio + differenza assoggettata ad imposta sostitutiva) - valore normale del bene assegnato, è di segno negativo.

⁴ La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 2016 precisa che "La necessità che la compagine sociale alla data della trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformata.

Si precisa altresì che è ininfluente, ai fini di cui trattasi, la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del 30 settembre 2015."

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo della norma i beni agevolabili sono gli stessi relativi all'assegnazione; vi è però da sottolineare che, poiché la trasformazione coinvolge tutti i beni sociali, quindi anche quelli non agevolabili, le eventuali plusvalenze di questi ultimi saranno assoggettate a tassazione ordinaria.

Relativamente alle **imposte indirette** la trasformazione, non comportando trasferimento dei beni, è soggetta all'imposta di **registro, ipotecaria e catastale in misura fissa**; configurandosi poi come ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa, **ai fini Iva** è equiparata ad una cessione di beni di cui all'art. 2, comma 2, n. 5 DPR 633/1972 con tutte le conseguenze derivanti già esposte precedentemente in tema di assegnazione agevolata dei beni ai soci (non ultima ricordiamo la verifica sulla necessità di operare la **rettifica decennale ai sensi dell'art. 19-bis2** dell'imposta sull'acquisto/costruzione o sulle eventuali spese di ristrutturazione e incrementative in caso di trasformazione in esenzione da Iva).

Nel caso di trasformazione agevolata il costo fiscalmente riconosciuto **in capo ai soci** delle azioni o quote possedute è aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Per quanto attiene le riserve di utili, nel caso di società di capitale, queste si considerano distribuite ai soci (e quindi tassate) nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione se non esposte in bilancio (art. 170 comma 4 TUIR), mentre nel caso di società di persone gli utili sono attribuiti per trasparenza e quindi già tassati in capo ai soci.

È opportuno, inoltre, evidenziare che la trasformazione in società semplice non determina l'interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze a norma dell'art. 67, comma 1, lett. b) TUIR in caso di successiva cessione dell'immobile da parte della società trasformata.

Come per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci le imposte sostitutive rispetteranno i seguenti termini:

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

Cordiali saluti.

Per **AGISCO**
Studio Bondavalli