

SCHEDA MONOGRAFICA TMG

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

*

TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE

*

ESTROMISSIONE IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Data aggiornamento scheda	18 gennaio 2016
Redattore	Davide David
Ultimi interventi normativi	L. n. 208 del 28.12.2015

La legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015) ha riproposto le discipline agevolative per:

- la assegnazione e la cessione ai soci di immobili e beni mobili registrati
- la trasformazione in società semplice delle società commerciali che hanno per oggetto la gestione di immobili e beni mobili registrati
- la estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale

I termini per porre in essere le operazioni agevolate sono:

- **il 31.05.2016** per l'estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale
- **il 30.09.2016** per assegnazione, cessione e trasformazione

Va peraltro evidenziato che per le società "di comodo" può risultare importante anticipare le operazioni di assegnazione, cessione o trasformazione per ridurre il carico impositivo sul 2016 (in ragione dei conteggi "pro rata temporis" previsti per tali società).

Nella presente scheda sono riassunti gli aspetti principali delle suddette discipline agevolative.

Assegnazione e cessione di beni ai soci

I commi da 115 a 120 dell'art. 1 della legge di Stabilità ripropongono la possibilità, per le società commerciali, di assegnare o cedere ai soci, in termini agevolati, i beni immobili e i beni mobili registrati non strumentali all'attività dell'impresa.

I beni agevolabili sono:

- **gli immobili (terreni e fabbricati) non strumentali per destinazione**, cioè quelli che, indipendentemente dalla categoria catastale, non sono utilizzati per l'esercizio dell'impresa

(ivi compresi quelli acquistati o costruiti per la vendita, quelli dati in locazione o comodato a terzi e gli altri immobili "patrimonio")

- **i beni mobili iscritti in pubblici registri** (auto, barche, aerei, ecc.) non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa

Le società che possono beneficiare delle discipline agevolative sono:

- le società in nome collettivo (snc)
- le società in accomandita semplice (sas)
- le società a responsabilità limitata (srl)
- le società per azioni (spa)
- le società in accomandita per azioni (sapa)

Le agevolazioni consistono:

- nella applicazione di una **imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%** della differenza tra il valore dei beni assegnati o ceduti e il loro costo fiscalmente riconosciuto (misura elevata al **10,5% per le società risultate "di comodo"** in almeno due dei tre periodi precedenti il 2016)
- nell'assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 13% delle **riserve in sospensione** annullate per effetto dell'assegnazione
- nella inapplicabilità in capo ai **soci assegnatari** di alcune norme in materia di tassazione degli utili da partecipazione
- nella riduzione alla metà delle aliquote dell'**imposta proporzionale di registro** eventualmente applicabili
- nella applicazione in misura fissa delle **imposte ipotecarie e catastali**

Il valore dei beni in funzione del quale determinare l'imposta sostitutiva è dato:

- **per le assegnazioni**, dal valore di mercato o, a richiesta della società, dal valore catastale
- **per le cessioni**, dal valore di mercato o, in alternativa, da quello catastale (se il corrispettivo di cessione è inferiore ad uno di tali valori) ovvero, in caso contrario, dal corrispettivo di mercato

Esempio beneficio IRES per società non "di comodo"

- srl (non "di comodo") con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- tassazione ordinaria = $(500.000 - 100.000) \times 27,5\% = 110.000$ euro
- tassazione agevolata con opzione per il valore catastale = $(400.000 - 100.000) \times 8\% = 24.000$ euro

Esempio beneficio IRES per società "di comodo"

- srl "di comodo" con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- tassazione ordinaria = $(500.000 - 100.000) \times 38\%^{ii} = 152.000$ euro
- tassazione agevolata con opzione per il valore catastale = $(400.000 - 100.000) \times 10,5\% = 31.500$ euro

Per i soci di società di persone l'assegnazione non comporta, di norma, una tassazione in capo ai soci assegnatari (fatto salvo il caso in cui il valore del bene assegnato sia superiore al costo fiscale della partecipazione).

Per i soci di società di capitali vi sarà tassazione nel caso di assegnazione con distribuzione dell'utile dell'esercizio o di riserve di utili, mentre, di normaⁱⁱⁱ, non vi sarà tassazione in caso di assegnazione con distribuzione di riserve di capitale (con conseguente riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione).

A tale proposito la legge di Stabilità prevede, in forma agevolativa, la **inapplicabilità della presunzione di priorità nella distribuzione delle riserve** stabilita dall'art. 47, co. 1, secondo periodo, del TUIR^{iv} (con conseguente possibilità di utilizzare per prime le riserve di capitale per evitare la tassazione in capo ai soci assegnatari).

Se si utilizza l'utile dell'esercizio o riserve di utili **l'importo da assoggettare a tassazione in capo ai soci assegnatari (quale utile in natura)** sarà dato dal valore di mercato o dal valore catastale (a seconda della scelta operata) del bene assegnato ridotto dell'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società^v.

Esempio tassazione socio persona fisica con partecipazione qualificata

- srl con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- opzione per assoggettamento a imposta sostitutiva sul valore catastale
- importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società = 400.000 - 100.000 = 300.000 euro
- ipotesi applicazione aliquota marginale IRPEF del 43%
- assegnazione con utilizzo riserve utili "post 2007" (imponibili per il 49,72%)^{vi}
- IRPEF socio = $(400.000 - 100.000) \times 49,72\% \times 43\% = 21.380$ euro

Da segnalare che la tassazione in capo al socio rimane la stessa anche qualora la società opti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul valore di mercato (pagando, nell'esempio, una maggiore imposta sostitutiva).

In sede di una successiva cessione da parte del socio del bene assegnato, laddove rilevante ai fini IRPEF, la plusvalenza andrà però determinata sulla base del valore di assegnazione e quindi sarà direttamente collegata al valore assunto dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Riprendendo l'esempio e ipotizzando una successiva cessione da parte del socio al prezzo di euro 800.000,00, la plusvalenza da assoggettare a tassazione sarà di euro 300.000,00 se, in sede di assegnazione, si è assunto il valore di mercato di euro 500.000,00, mentre sarà di euro 400.000,00 se si è assunto il valore catastale di euro 400.000,00.

Peraltro, occorre anche considerare che, per gli immobili assegnati o ceduti a soci "persone fisiche", **se la successiva cessione da parte del socio avviene dopo cinque anni** (dall'assegnazione o cessione originaria) la plusvalenza non è tassabile (art. 67 del TUIR).

Un aspetto da considerare, nel determinare il costo dell'operazione di assegnazione o cessione, è anche quello dell'**imposizione indiretta**.

La legge di Stabilità prevede delle agevolazioni solo per l'**imposta di registro** e non per l'IVA. In particolare è prevista la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili.

In questo caso occorrerà prestare attenzione al fatto che, in diversi casi^{vi}, non è possibile determinare l'imposta di registro sul valore catastale (anche laddove utilizzato ai fini delle imposte dirette) ma va comunque assunto il valore di mercato.

Se invece l'assegnazione o la cessione è soggetta ad **IVA**, questa va assolta nei modi ordinari (fatta salva la possibilità, laddove concessa, di optare per l'esenzione da IVA, con però delle possibili conseguenze in termini di rettifica della detrazione dell'IVA sugli acquisti).

In entrambe le ipotesi **le imposte ipotecaria e catastale** sono dovute in misura fissa.

Per beneficiare dell'agevolazione i soci assegnatari o cessionari devono risultare iscritti nel libro soci, ove prescritto, alla data del 30.09.2015, ovvero essere iscritti entro il 31.01.2016 in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1.10.2015.

L'assegnazione (o la cessione) devono essere effettuate entro il 30 settembre 2016.

Le imposte sostitutive vanno versate:

- per il 60% entro il 30 novembre 2016
- per la restante parte (40%) entro il 16 giugno 2017

*

Trasformazione in società semplice

Le norme della legge di Stabilità sulle assegnazioni agevolate (art. 1, commi da 115 a 120) estendono le agevolazioni previste per le assegnazioni alle trasformazioni di società commerciali (snc, sas, srl, spa e sapa) in società semplici.

Le agevolazioni interessano gli stessi beni e le stesse tipologie di società alle quali fa riferimento l'assegnazione agevolata.

Ulteriore condizione per beneficiare dell'agevolazione, non richiesta per l'assegnazione agevolata, è che la società abbia per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili e/o di beni mobili registrati (auto, barche, ecc.) non strumentali all'attività dell'impresa.

Le agevolazioni consistono:

- nella applicazione di una **imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%** della differenza tra il valore dei beni agevolati (da determinarsi come per l'assegnazione agevolata) e il loro costo fiscalmente riconosciuto (misura elevata al **10,5% per le società risultate "di comodo"** in almeno due dei tre periodi precedenti il 2016)
- nell'assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 13% delle **riserve in sospensione**

Da evidenziare che se la società possiede anche **beni non agevolabili** (ad esempio, immobili strumentali per destinazione) le relative plusvalenze (imponibili per effetto della trasformazione) andranno assoggettate a tassazione ordinaria.

Un aspetto da tenere in considerazione è che nella trasformazione in società semplice, a differenza di quanto accade per l'assegnazione, viene mantenuta la "anzianità" di detenzione dei beni.

Pertanto, per gli immobili e i terreni non edificabili, in caso di successiva cessione da parte della società semplice troverà applicazione l'art. 67, co. 1, lett. b), del TUIR, con conteggio del quinquennio previsto per la non tassazione a decorrere dalla data di acquisizione del bene da parte della società oggetto di trasformazione.

Così se, ad esempio, una srl ha acquistato un immobile nel 2010 e si trasforma in società semplice nel 2016, la successiva cessione dell'immobile non sarà in ogni caso soggetta a tassazione ai fini delle imposte dirette (anche se la cessione avviene nel 2016, dopo la trasformazione) in quanto ormai decorso il quinquennio di riferimento.

A norma di legge, il **costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote** va aumentato della differenza assoggettata all'imposta sostitutiva "da trasformazione", il che **avrà l'effetto di ridurre il carico impositivo in capo ai soci in caso di successiva cessione delle partecipazioni.**

Particolare attenzione va posta in presenza di riserve di utili, considerato che la trasformazione in società semplice di una società di capitali può comportare la relativa tassazione.

Ciò non accade per le società di persone in quanto gli utili (anche se accantonati) sono già stati tassati per trasparenza.

Per quanto concerne l'imposizione indiretta va segnalato che:

- la trasformazione in società semplice va assoggettata alle **imposte di registro, ipotecaria e catastale** in misura fissa
- ai fini **IVA** la trasformazione in società semplice attua una destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e, pertanto, potrebbe comportare l'assolvimento dell'imposta

Per beneficiare delle agevolazioni la trasformazione in società semplice va realizzata **entro il 30 settembre 2016.**

Le imposte sostitutive vanno versate:

- per il 60% entro il 30 novembre 2016
- per la restante parte (40%) entro il 16 giugno 2017

*

Estromissione immobile dell'imprenditore individuale

L'art. 1, comma 121, della legge di Stabilità ripropone la possibilità, per gli imprenditori individuali, di escludere i beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa e farli entrare nella sfera "privata" (c.d. "estromissione").

I beni agevolabili sono gli immobili (terreni e fabbricati) strumentali per natura o per destinazione, ricordando che:

- sono strumentali per natura gli immobili censiti in catasto nelle categorie dei gruppi B, C, D, E ovvero nella categoria A/10, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato^{viii};
- sono strumentali per destinazione gli immobili utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa (senza che abbia alcun rilievo la classificazione catastale).

Non beneficiano invece dell'agevolazione gli immobili non strumentali (tra i quali quelli acquistati o costruiti per la vendita).

Condizione per beneficiare dell'agevolazione è che **alla data del 31 ottobre 2015** gli immobili fossero in possesso dell'imprenditore e presentassero il requisito della strumentalità e che **l'imprenditore fosse ancora in attività alla data del 1° gennaio 2016**.

Gli immobili devono inoltre risultare relativi all'impresa, ricordando che (a seguito del susseguirsi delle norme di riferimento):

- gli immobili strumentali per destinazione acquistati prima del 1.1.1992 si considerano relativi all'impresa anche se non indicati nell'inventario (o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili);
- gli immobili strumentali per destinazione acquistati a decorrere dal 1.1.1992 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario (o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili ovvero, ai sensi del DPR 435/2001, nel registro IVA acquisti);
- gli immobili strumentali per natura ma non per destinazione, indipendentemente da quando acquistati, si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario (o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili ovvero, ai sensi del DPR 435/2001, nel registro IVA acquisti).

L'agevolazione consiste nella applicazione di una **imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%** della differenza tra il valore dei beni estromessi e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Il valore dei beni in funzione del quale determinare l'imposta sostitutiva è dato dal valore di mercato o, a scelta dell'imprenditore, dal valore catastale.

Esempio beneficio IRPEF

- immobile con valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- aliquota marginale IRPEF = 43%
- tassazione ordinaria in caso di estromissione = $(500.000 - 100.000) \times 43\% = 172.000$ euro
- tassazione agevolata = $(400.000 - 100.000) \times 8\% = 24.000$ euro

In ipotesi di una successiva cessione da parte dell'imprenditore del bene estromesso, laddove rilevante ai fini IRPEF, la plusvalenza andrà determinata prendendo a base il valore assunto per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Riprendendo l'esempio precedente e ipotizzando una successiva cessione da parte dell'imprenditore al prezzo di euro 800.000,00, la plusvalenza da assoggettare a tassazione sarà di euro 300.000,00 se, in sede di estromissione, si è assunto il valore di mercato di euro 500.000,00, mentre sarà di euro 400.000,00 se si è assunto il valore catastale di euro 400.000,00.

Se confermate le indicazioni date dall'Amministrazione finanziaria per le precedenti leggi sulla estromissione, tale operazione consentirà di mantenere la "anzianità" di detenzione dei beni.

Pertanto, per gli immobili e i terreni non edificabili, in caso di successiva cessione troverà applicazione l'art. 67, co. 1, lett. b), del TUIR, con conteggio del quinquennio previsto per la non tassazione a decorrere dalla data di acquisizione del bene (ancorché effettuata in regime di impresa).

Così se, ad esempio, un imprenditore ha acquistato un immobile nel 2010 e ora lo estromette, la successiva cessione dell'immobile non sarà in ogni caso soggetta a tassazione ai fini delle imposte dirette (anche se la cessione avviene nel 2016) in quanto ormai decorso il quinquennio di riferimento.

Un aspetto da considerare, nel determinare il costo dell'operazione di estromissione è anche quello dell'**imposizione indiretta**.

Non essendoci un atto traslativo, **l'estromissione non è in alcun modo soggetta alle imposte di registro, ipotecarie e catastali.**

Per quanto concerne invece **l'IVA** l'estromissione configura una operazione di autoconsumo con conseguente assolvimento dell'IVA secondo le regole ordinarie previsto per tale fattispecie (dato che la legge di Stabilità 2016 non contiene norme derogatorie).

Si ricorda, a tale riguardo, che a norma dell'art. 2, co. 2, n. 5), del DPR 633/1972, l'autoconsumo costituisce, ai fini IVA, cessione di beni, fatta eccezione per i beni per i quali non è stata operata, all'acquisto, la detrazione di imposta (come nel caso di bene acquistato prima del 1973 ovvero da un soggetto privato).

Laddove rilevante ai fini IVA potrebbe anche operare una ipotesi di esenzione (ex art. 10 del DPR 633/1972), con però delle possibili conseguenze in termini di rettifica della detrazione dell'IVA sugli acquisti).

L'estromissione deve essere effettuata entro il 31 maggio 2016.

Non sono richiesti adempimenti particolari e quindi l'opzione la si considera esercitata tramite comportamento concludente (in buona sostanza effettuando, entro il 31.05.2016, le dovute contabilizzazioni e annotazioni nei registri contabili e dei beni ammortizzabili).

Indipendentemente dalla data di esercizio dell'opzione per comportamento concludente (da effettuarsi comunque entro il 31.05.2016) **gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2016.**

Poiché quindi è da tale data (1.1.2016) che gli immobili vanno considerati trasferiti alla sfera "privata" del contribuente, dovranno essere rettificati eventuali comportamenti nel frattempo tenuti in contrasto con tale situazione (ad esempio, la fatturazione dei canoni di locazione).

L'imposta sostitutiva va versata:

- per il 60% entro il 30 novembre 2016
- per la restante parte (40%) entro il 16 giugno 2017

ⁱ Più specificatamente, la condizione è quella di essere considerate società non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

ⁱⁱ A norma dell'art. 2, co. 36-quinquies, del DL 138/2011, per le società di comodo l'aliquota IRES "ordinaria" del 27,5% va maggiorata di 10,5 punti percentuali.

ⁱⁱⁱ Vi sarà tassazione solo nel caso in cui il valore normale del bene assegnato sia superiore al costo fiscale della partecipazione.

^{iv} La presunzione di priorità consiste nel considerare, ai fini fiscali e indipendentemente dalla delibera assembleare, distribuiti per primi l'utile dell'esercizio e le riserve di utili.

^v Posizione assunta dall'Agenzia delle entrate con la circ. 40/E/2002 per analoga fattispecie.

^{vi} A norma del Dm 2.04.2008 la percentuale del 49,72% si applica relativamente agli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007. Per gli utili prodotti negli esercizi precedenti la percentuale è del 40%. Ai fini della tassazione in capo al socio i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società fino all'esercizio in corso al 31.12.2007. Tale presunzione di priorità "temporale" vale anche con riguardo all'assegnazione agevolata, non essendo stata derogata dalla relativa disciplina.

^{vii} A norma dell'art. 52 del DPR 131/1986 non sono sottoposti a rettifica, se il valore dichiarato non è inferiore al valore catastale, i soli trasferimenti di immobili abitativi e relative pertinenze a persone fisiche "non imprenditori".

^{viii} In generale si considerano strumentali per natura gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.