

# **Legge stabilità 1) Assegnazioni/cessioni agevolate di beni ai soci**

La legge di stabilità per l'anno 2016 (Legge n.208 del 28/12/2015) ripropone la disposizione sulle assegnazioni, cessioni agevolate dei beni di impresa e trasformazioni in società semplici, attesa ormai da molti anni.

La norma offre una chance di avviare a soluzione l'annosa questione delle società che, per vari motivi, compresa la piena efficacia fiscale della rivalutazione degli immobili ex Dl. 185/2008 convertito nella Legge n.2/2009, non riescono a superare il così detto "test di operatività". Oppure quelle società che sono incappate nell'inasprimento della normativa sulle società di comodo introdotta dal DL. 138/2011 (ires al 38%, introduzione della fattispecie delle società in perdita sistematica), o ancora quelle che sono caratterizzate dall'utilizzo privato dei beni sociali da parte dei soci, e infine, tutte quelle società che non rappresentano più un modo efficiente di gestire il patrimonio immobiliare.

La norma ha carattere agevolativo in quanto prevede un trattamento più favorevole rispetto a quello ordinario sia per quanto riguarda la fiscalità della società, che per quanto riguarda quella del socio. Vi sono, al momento molti aspetti dubbi che, gli studiosi hanno cercato di risolvere ricorrendo alle circolari emanate in occasione di precedenti analoghe disposizioni. Un quadro preciso si avrà solo con l'emanazione dell'attesissima circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate. Al momento possiamo contare sullo studio n.20/2016/T del Consiglio Nazionale del Notariato e sul documento del CNDC di marzo.

I dubbi maggiori riguardano l'operazione di assegnazione. Vale subito la pena di chiarire che l'assegnazione può avvenire in sede di distribuzione dell'utile dell'esercizio; della ripartizione di riserve di utili o di capitale; di riduzione di capitale sociale come, per esempio, nei casi di recesso o liquidazione della partecipazione del socio.

La normativa in rassegna è disposta dall'art.1 commi da 115 a 120 della legge di stabilità 2016. Il legislatore ha individuato una serie di condizioni specifiche che devono sussistere tutte congiuntamente e necessariamente per poter usufruire delle agevolazioni (tipo di società, qualifica dei soci, natura dei beni, profilo temporale).

## **1) Società interessate**

I destinatari della norma sono tutte le società commerciali sia di persone che di capitali e quindi le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni. Sono escluse solo le società cooperative. Non ci sono limitazioni sulla natura del socio che può quindi essere una persona fisica o una società.

## **2) Beni oggetto dell'agevolazione**

Possono essere oggetto di assegnazione/cessione ai soci i beni mobili registrati e gli immobili, diversi da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività (così detti immobili strumentali per destinazione). Gli immobili locati a terzi non sono mai strumentali per destinazione e quindi possono sempre essere assegnati o ceduti secondo il nuovo regime agevolato.

## **3) Profilo temporale**

Le operazioni agevolate devono essere realizzate entro il 30/9/2016.

Le caratteristiche dell'immobile devono essere verificate alla data dell'atto di assegnazione/cessione. Nulla vieta quindi, in linea di massima, che un immobile già strumentale per destinazione venga locato nel corso del 2016 e quindi risulti assegnabile. Attenzione al potenziale profilo elusivo del cambiamento di destinazione.

Per quanto riguarda la compagine sociale, è necessario che i soci rivestissero tale qualifica al 30/9/2015, ovvero che siano stati iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge (1/1/2016), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1°ottobre 2015. In sostanza potranno godere della normativa agevolata i soli soci che erano tali alla data del 30/9/2015. Secondo lo Studio del Notariato:

- l'operazione agevolata di cessione/assegnazione può essere conclusa anche solo nei confronti di alcuni e non necessariamente di tutti i soci (es. recesso o cessione a un solo socio);

- non rilevano le cessioni effettuate tra gli stessi soci dopo la data del 30/9/2015.

- è ammesso all'operazione agevolata l'erede che è succeduto al socio in data successiva al 30/9/2015.

**Il costo dell'operazione è costituito da sia da oneri a carico della società che assegna, che da oneri a carico del socio assegnatario. Esaminiamo il trattamento fiscale imposta per imposta.**

#### **a) Imposta di registro**

L'agevolazione riguarda sia l'aliquota dell'imposta che la base imponibile. L'imposta di registro, quando dovuta in misura proporzionale come nel caso di cessioni/assegnazioni esenti o escluse da Iva, si applica ad aliquota dimezzata (1% con requisiti prima casa in luogo del 2%; 4,5% per i beni diversi dai terreni agricoli in luogo del 9%; 7,5% per i terreni agricoli assegnati a soggetti diversi da coltivatori diretti e Iap; 2% assegnazione fabbricati destinati all'esercizio attività commerciale non suscettibili di altra destinazione (etc).

Sotto il secondo profilo, la norma consente di utilizzare come base imponibile il valore catastale con conseguente inibizione di qualsiasi attività di rettifica da parte degli Uffici fiscali. Nel caso di assegnazione ordinaria, viceversa, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio e dal valore catastale nel solo caso in cui vengano assegnati immobili ad uso abitativo e loro pertinenza mediante l'applicazione del "prezzo valore". L'applicazione del valore catastale deve essere richiesta nell'atto. Il valore catastale si ottiene applicando alle rendite catastali non rivalutate i seguenti moltiplicatori:

- 112,5 per i terreni non edificabili;
- 126 per i fabbricati dei gruppi A e C (esclusi A/10 e C/1);
- 115,5 per i fabbricati dei gruppi A prima casa e C (escluso C1) prima casa;
- 176,4 per i fabbricati del gruppo B;
- 63 per i fabbricati della categoria A/10 e del gruppo D;
- 42,84 per i fabbricati del gruppo E e della categoria C/1.

#### **b) Iva**

Non sono previste agevolazioni, si applica il regime ordinario.

Nel caso di immobili acquistati prima del 1/1/1973, oppure acquistati da privati, o ancora con Iva oggettivamente indetraibile su fabbricati abitativi, la successiva cessione/assegnazione è da considerarsi fuori del campo di applicazione del tributo.

Le imprese di costruzione/ristrutturazione sono obbligate ad applicare l'Iva entro i cinque anni dall'ultimazione del fabbricato.

Se la cessione/assegnazione è esente da Iva, occorre tenere in considerazione i potenziali effetti di rettifica della detrazione Iva operata in sede di acquisto e delle spese incrementative nel decennio anteriore all'operazione. Da valutare gli effetti sul pro rata generale della cessione esente per una società di compra vendita immobili.

### **c) Imposte ipotecarie e catastali**

Le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa. Nel caso di assegnazioni/cessioni soggette all'imposta di registro proporzionale (esempio cessione esente da Iva) le ipoteche catastali saranno pari a € 50 ciascuna; nel caso di assegnazioni/cessioni soggette ad Iva, le ipoteche catastali si applicano in misura fissa di €200 ciascuna anziché in misura proporzionale del 3% e dell'1%.

### **d) Imposte dirette società assegnante/cedente**

In caso di assegnazione, la società corrisponde un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8% della differenza tra valore normale dei beni e il loro costo fiscalmente riconosciuto. L'aliquota è elevata al 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 (2013, 2014 e 2015). Per gli immobili (tranne che per le aree edificabili che ne sono sprovviste), su richiesta della società, il valore normale può essere sostituito dal valore catastale. Sembrerebbe possibile anche adottare un valore intermedio tra catastale e valore normale.

Un secondo componente di costo a carico delle società assegnanti è costituito dall'imposta sostitutiva del 13 per cento sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci. Nel caso si opti per la cessione, tale onere non ricorre in quanto l'operazione non prevede l'annullamento di riserve del patrimonio netto. Dal punto di vista della società, si modifica solo la composizione dell'attivo patrimoniale: in luogo dell'immobile ceduto, si avrà liquidità e/o credito verso soci per l'importo del corrispettivo di cessione pattuito.

Nel caso di cessione, rileva la differenza tra corrispettivo della cessione ed il costo dello stesso ai fini fiscali. Il corrispettivo della cessione non può essere inferiore al valore normale o, alternativamente per i soli immobili, escluse le aree fabbricabili, al valore catastale.

L'imposta sostitutiva a carico delle società si versa per il 60 per cento entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16/6/2017. Si ritiene che la dilazione non sia possibile per le società che, con l'assegnazione del bene, deliberano la cancellazione dal Registro Imprese.

### **e) Imposte dirette socio assegnatario**

Il valore normale dell'immobile al quale lo stesso è stato assegnato costituisce il costo fiscalmente riconosciuto del bene per il socio assegnatario/cessionario. Dalla data dell'atto di assegnazione/cessione, decorre il quinquennio di rilevanza fiscale dell'eventuale plusvalenza derivante dalla successiva rivendita.

Nel caso di cessione non emerge alcun profilo di ulteriore tassazione nei confronti del socio. E' possibile anche usufruire dell'agevolazione della detrazione del 50% dell'Iva se l'immobile ( di classe energetica A o B) è costruito dalla società cedente (immobiliare di costruzione).

Nel caso di assegnazione il discorso cambia, in quanto il bene assegnato costituisce un dividendo in natura per il socio.

Per inquadrare correttamente il problema occorre distinguere il caso della società di persone da quella della società di capitale.

Nel caso della società di persone, l'assegnazione non dovrebbe comportare la formazione di redditi imponibili in capo al socio assegnatario.

Nel caso della società di capitali, occorre innanzitutto introdurre il concetto di valore di assegnazione che è pari al valore normale dei beni ricevuti meno i debiti accollati. Si deve poi distinguere la natura delle riserve annullate in contropartita dell'assegnazione.

Se si tratta di riserve di utili, si produce un dividendo tassabile in capo al socio per un importo pari alla differenza tra valore di assegnazione e importo assoggettato all'imposta sostitutiva dalla società.

Se vengono annullate riserve di capitali, il costo della partecipazione deve essere incrementato di quanto la società ha assoggettato ad imposta sostitutiva e diminuito del valore di assegnazione. L'eventuale differenza negativa o "sottozero" costituisce dividendo tassabile.