



OGGETTO: Circolare 5.2016

Seregno, 28 settembre 2016

Aggiornamento al 28/09/2016

LEGGE STABILITA' 2016: ASSEGNAZIONE DI BENI A SOCI – TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE – ESTROMISSIONE IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Con le circolari 26/E del 1 giugno 2016 e 37/E del 16 settembre 2016 sono stati dati ulteriori chiarimenti sull'applicazione della disciplina in oggetto.

ASSEGNAZIONE E CESSIONE DI BENI A SOCI

Ambito soggettivo - Tale disposizione è destinata, ai sensi dell'art. 1, co. 115, L. 208/2015, alle società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società a responsabilità limitata e società per azioni. La disposizione è applicabile alle società in liquidazione (C.M. 16.7.1998, n. 188/E). Sono escluse le società cooperative.

Ambito oggettivo - I beni che possono essere assegnati o ceduti ai soci sono gli immobili, **diversi da quelli strumentali per destinazione** ed i beni mobili iscritti in pubblici registri non strumentali all'attività.

Si precisa che ai sensi dell'art. 43 DPR 917/1986 costituiscono:

Immobili strumentali per natura: immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Categorie catastali B, C, D, E, e A/10. Rimangono strumentali anche se sono locati a terzi.

Immobili strumentali per destinazione: in questo caso la strumentalità è legata all'utilizzo diretto dell'immobile da parte dell'impresa.

Se l'immobile è locato a terzi rientra nel novero degli immobili patrimoniali.

Le caratteristiche devono essere verificate nel momento dell'assegnazione o cessione agevolata.

Possono pertanto essere assegnati o ceduti: (i) gli immobili merce, indipendentemente dalla categoria catastale; (ii) gli immobili strumentali per natura (classificati come A/10, C, D, etc), purché non utilizzati direttamente per l'attività di impresa; (iii) gli immobili patrimonio.

Sono invece esclusi: (i) gli immobili strumentali per destinazione; (ii) gli immobili utilizzati direttamente per l'attività di impresa.

Ad esempio, un immobile classificato catastalmente come A/10:

- può essere oggetto di assegnazione agevolata, qualora sia concesso in locazione;
- può essere oggetto di assegnazione agevolata, qualora sia classificato come "immobile merce", essendo oggetto dell'attività di impresa;
- non può essere oggetto di assegnazione agevolata, qualora sia utilizzato direttamente per l'attività di impresa (C.M. 112/1999).

Gli immobili di proprietà di una società di gestione immobiliare, detenuti esclusivamente per la locazione, devono essere considerati agevolabili a prescindere dal gruppo catastale di riferimento. Infatti, tali immobili sono oggetto e non strumento dell'attività di gestione immobiliare (Sentenza della Corte di Cassazione 13.10.1983, n. 1367).



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

In tal senso anche i terreni non coltivati, ovvero non utilizzati nell'esercizio di attività agricole, sono assegnabili con la modalità in esame. Altrimenti, i terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali, devono considerarsi strumentali per destinazione e, come tali, non agevolabili.

Per quanto riguarda i beni mobili, essi devono essere iscritti in pubblici registri ma non devono essere essenziali per l'esercizio dell'attività, quali, ad esempio, le auto per un'impresa con attività di noleggio autovetture.

Condizioni: l'atto di assegnazione o cessione ai soci dei beni deve avvenire entro il **30.9.2016**.

Tutti i soci devono risultare iscritti nel libro soci, se prescritto, alla data del 30.9.2015 ovvero iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di Stabilità (1.1.2016), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015.

Sembra non costituire un problema il subentro di un erede, poiché ciò non costituisce una cessione volontaria ma un trasferimento per causa di forza maggiore (C.M. 112/1999).

Misure dell'agevolazione: la norma in commento consente, in linea generale, alle società di assegnare o cedere ai soci i beni oggetto dell'agevolazione pagando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Base imponibile: ai sensi dell'art. 1, co. 116, della Legge di Stabilità 2016, deve essere applicata sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il costo fiscalmente riconosciuto.

Nell'ipotesi di assegnazione di immobili, la società può determinare il valore normale in misura pari al valore catastale, risultante dall'applicazione alla rendita catastale dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità di cui all'art. 52, co. 4, D.P.R. 131/1986 e rivalutati del 5 e del 25, rispettivamente per gli immobili ed i terreni agricoli.

Tabella rendita catastale rivalutata art 52 c. 4 DPR 131/1986 già rivalutate del 5% e 25% per immobili e terreni.

Tipologia di immobile	Coefficiente
Immobili ad uso abitativo (gruppo catastale A e relative pertinenze (gruppo catastale C esclusa la categoria C/1) – Prima casa	115,5
Fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (escluse le categorie A/10 e C/1)	126
Fabbricati appartenenti al gruppo catastale B	147
Fabbricati della categoria catastale A/10 e del gruppo catastale D	63
Fabbricati del gruppo catastale E e della categoria catastale C/1	42,84
Terreni agricoli	112,5

Imposta sostitutiva: l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP è pari

- all' **8%**;
- al **10,5%** nell'ipotesi di società non operativa in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione (anno 2016 se l'esercizio coincide con l'anno solare, quindi periodo di osservazione 2013 - 2015).



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Le riserve in sospensione d'imposta¹, annullate per effetto dell'assegnazione o della cessione agevolata dei beni ai soci, sono inoltre assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del **13%**.

Versamento dell'imposta sostitutiva: l'imposta sostitutiva deve essere versata con le seguenti modalità

60%	Entro il 30.11.2016
40%	Entro il 16.06.2017

Determinazione delle imposte indirette (l'art. 1, co. 119, della Legge di Stabilità 2016)

IVA - Nessuna agevolazione. L'assegnazione segue le regole ordinarie previste per la cessione di cui all'art. 2, co. 1, nn. 5 e 6), D.P.R. 633/1972. Nell'ipotesi di Iva non detratta in sede di acquisto, l'operazione di assegnazione deve essere considerata fuori dal campo di applicazione dell'imposta. La non applicazione dell'IVA si riscontra anche nelle ipotesi di bene acquistato ante l'anno 1973, con acquisto da privato, ovvero con Iva non detratta per divieto oggettivo sui fabbricati abitativi.

REGISTRO - Riduzione alla metà dell'imposta di registro applicata in misura proporzionale;

IPOTECARIE E CATASTALI - Applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali.

Si riporta una tabella riassuntiva delle principali imposte dovute:

CONDIZIONI	IMPOSTA			
	IVA	Registro	Ipotecarie e catastali	Bollo
IVA non detratta «a monte»	Fuori campo	4,5%	€ 50 + € 50	Esente
IVA non detratta «a monte» - solo per immobili commerciali	Fuori campo	2%	€ 200 + € 200	€ 230
Immobile da imprese costruttrici entro 5 anni	4% – 10% – 22%	€ 200	€ 200 + € 200	€ 230
Immobili abitativi	Esente	4,5%	€ 50 + € 50	Esente
Prima casa	Esente	1%	€ 50 + € 50	Esente
Immobili strumentali	Esente	€ 200	€ 200 + € 200	€ 230
Terreni agricoli	Fuori campo	7,5%	€ 50 + € 50	Esente
Terreni agricoli (coltivatore diretto lap)	Fuori campo	€ 200	€ 200 + € 200	Esente

¹ **Le riserve in "sospensione di imposta"**, in caso di distribuzione, concorrono a formare il reddito della società attraverso una variazione in aumento e dei soci come dividendo (Saldo Rival Immobili DL 185/2008 (Ril. Fiscale 3% ma non affrancata 10%))



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Si ricorda di verificare la necessità di operare la rettifica decennale dell'imposta sull'acquisto/costruzione o sulle spese di recupero, ai sensi dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 .

La tassazione in capo ai soci ai fini imposte dirette: per i soci di società di capitali vi sarà tassazione nel caso di assegnazione con distribuzione dell'utile dell'esercizio o di riserve di utili², mentre, di norma, non vi sarà tassazione in caso di assegnazione con distribuzione di riserve di capitale³ (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 statuita dall'art. 47, co. 1, secondo periodo, del TUIR (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 (al netto dei debiti accollati) ridotto dell'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società.

Riepilogando: ai fini delle imposte dirette, il costo fiscalmente riconosciuto del bene ricevuto è pari al valore assunto in sede di assegnazione.

In caso di assegnazione effettuata mediante

- distribuzione di utili o di riserve di utili, costituisce dividendo imponibile (reddito di capitale) in capo al socio, la differenza tra: (i) il valore di assegnazione, al netto dei debiti accollati, e (ii) la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.
- mediante rimborso di riserve di capitale, il valore di assegnazione, al netto dei debiti accollati, riduce il costo della partecipazione in capo al socio.

Esempio: assegnazione con riduzione di riserve di utili

Valore di assegnazione immobile	200.000
Costo fiscalmente riconosciuto	150.000
Imponibile ai fini imposta sostitutiva	50.000
Natura delle riserve utilizzate	Utili
Dividendo tassabile in capo al socio	150.000
Tassazione socio persona fisica partecipazione qualificata IRPEF (200.000 – 50.000) x 49,72% x 43% (Aliq. Marginale)	32.069

La tassazione del dividendo dipende dalla qualifica del socio (IRPEF o IRES; partecipazione qualificata o non qualificata).

Esempio: assegnazione con riduzione di riserve di capitali

Valore di assegnazione immobile	200.000
Costo fiscalmente riconosciuto	150.000
Imponibile ai fini imposta sostitutiva	50.000
Natura delle riserve utilizzate	Capitale
Costo della partecipazione in capo al socio	450.000

² Le riserve di utili derivano dalla destinazione dell'utile d'esercizio (Utili preudenti, Riserva straordinaria, Riserva rivalutazione DL 185/2008 (Ril. Fiscale 3% e affrancata 10%), ecc)

³ Le riserve di "capitale" si iscrivono, invece, direttamente nel progetto di bilancio dell'esercizio in cui esse si sono manifestate (V.to soci a fondo perduto, riserve da sovrapprezzo, ecc)



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Minor costo della partecipazione = valore assegnazione	(200.000)
Maggior costo della partecipazione = imponibile imposta sostitutiva	50.000
Nuovo costo della partecipazione in capo al socio assegnatario	300.000

Tassazione sottozero - Qualora la riserva distribuita sia superiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (incrementato dalla base imponibile sui cui è stata pagata la sostitutiva), si genera il cosiddetto "sottozero" che deve essere oggetto di tassazione in capo al socio. Tale situazione comporta l'emersione di un dividendo imponibile per il socio, anche nella società di persone, poiché tale reddito non è stato tassato precedentemente, essendo emerso esclusivamente per effetto dell'operazione di assegnazione.

Valore di assegnazione immobile	750.000
Costo fiscalmente riconosciuto	650.000
Imponibile ai fini imposta sostitutiva	100.000
Costo partecipazione	450.000
Plusvalenza assegnazione	100.000
- Valore assegnazione immobile	<u>-750.000</u>
Reddito socio	200.000

Attenzione: in caso di assegnazione o cessione agevolata si interrompe il decorrere del quinquennio di possesso di cui all'art.67 del Testo unico delle imposte sui redditi (periodo oltre il quale eventuali plusvalenze in caso di cessione non sono tassabili). Pertanto il quinquennio di possesso decorre dalla data dell'operazione.

Rivalutazione Legge n. 147/2013. Nella circolare 37/E è stata fatta una importante apertura ai soggetti che hanno proceduto alla rivalutazione dei beni ai sensi della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Rivalutazione dei beni d'impresa eseguita nel bilancio relativo all'esercizio al 31-12-2013 previo versamento dell'imposta sostitutiva del 16 e del 12 per cento). Viene consentito, per ragioni di coordinamento tra la disciplina della rivalutazione e quella della assegnazione, di usufruire delle disposizioni dell'assegnazione agevolata dei beni senza perdere gli effetti fiscali della rivalutazione suddetta.

TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE

La Legge di Stabilità 2016 estendono le agevolazioni previste per le assegnazioni alle trasformazioni di società commerciali (snc, sas, srl, spa e sapa) in società semplici (art. 1, commi da 115 a 120).

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

La condizione per beneficiare di questa 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 alla data di trasformazione.

Le agevolazioni consistono:

Imposte dirette:

- 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)



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

- 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.

A differenza di quanto accade per l'assegnazione nella trasformazione in società semplice, **viene mantenuta "l'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.

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

Imposte indirette:

- 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**.

Versamento dell'imposta sostitutiva - L'imposta sostitutiva deve essere versata:

60%	Entro il 30.11.2016
40%	Entro il 16.06.2017

ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE STRUMENTALE DALL'IMPRESA INDIVIDUALE

La Legge di Stabilità 2016 prevede la riapertura delle disposizioni agevolative in materia di estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.

L'**imprenditore individuale** che alla data del **31.10.2015 possiede immobili strumentali** (sia per natura che per destinazione) può optare per l'esclusione dagli stessi dal regime d'impresa (trasferendoli contestualmente alla sfera privata) con il pagamento di un'**imposta sostitutiva dell'8%** sulla differenza tra il valore normale degli immobili estromessi e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Possono fruire dell'agevolazione in commento anche le imprese individuali che alle predette date versano in stato di liquidazione.

Non è possibile avvalersi dell'agevolazione nel caso di cessazione dell'attività prima dell'1-1-2016 nonché nel caso di affitto dell'unica azienda dell'imprenditore individuale.

L'esclusione dal patrimonio dell'impresa disciplinata dalla disposizione in commento riguarda i **beni immobili strumentali** di cui all'art. 43 co. 2 del TUIR, posseduti dall'imprenditore alla data del 31.10.2015 e precisamen-



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

te i beni immobili strumentali per destinazione e strumentali per natura secondo le regole già illustrate in precedenza.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 65 co. 1 del TUIR, gli immobili strumentali per natura o per destinazione di cui all'art. 43 co. 2 del TUIR, si considerano relativi all'**impresa individuale** solo se annotati nell'inventario o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili. (L. 30.12.91 n. 413, con decorrenza dal 2002).

Prima dell'entrata in vigore della L. 413/91 gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre l'indicazione nell'inventario era richiesta solo per gli immobili strumentali per natura. Ne consegue che, per gli immobili strumentali per natura, l'esclusione dal patrimonio può essere effettuata solo se gli stessi risultano indicati in inventario.

Per gli immobili strumentali per destinazione, al contrario, occorre distinguere a seconda che siano stati acquisiti fino al 31.12.91, ovvero successivamente.

Non possono, in ogni caso, essere estromessi gli immobili che: (i) costituiscono beni "merce"; (ii) anche se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura né per destinazione.

L'opzione dovrebbe essere esercitata entro il 31.5.2016 e consentirebbe l'estromissione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2016.

All'eventuale successiva cessione dell'**immobile estromesso** sarà applicabile la disposizione di cui all'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR, che prevede la tassazione, quali redditi diversi, delle plusvalenze conseguite dalla cessione a titolo oneroso di immobili detenuti al di fuori del regime di impresa "acquistati o costruiti da non più di cinque anni" considerando ai fini del calcolo del quinquennio anche il periodo di possesso, del fabbricato estromesso, maturato in capo all'imprenditore.

Per beneficiare delle agevolazioni **l'estromissione va effettuata entro il 31 maggio 2016**.

Versamento dell'imposta sostitutiva - L'imposta sostitutiva deve essere versata:

60%	Entro il 30.11.2016
40%	Entro il 16.06.2017

Lo Studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti

Studio Commercialista Associato Contrino

Riferimenti normativi

Legge n. 208 del 28-12-2015 art. 1 commi da 115 a 120

Circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 01/06/2016

Circolare Agenzia delle Entrate n. 37/E del 16/09/2016