

Massime, tecniche e tassazione notarile

LEGGE DI BILANCIO E AGEVOLAZIONI

Prorogate le agevolazioni per le assegnazioni di beni ai soci e per le trasformazioni in società semplici

venerdì 20 gennaio 2017

di **Di Dato Stefano**

La Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha prorogato la disciplina agevolata sulle assegnazioni e cessioni di beni ai soci e sulle trasformazioni in società semplici, introdotta dalla Legge di Stabilità dello scorso anno. La proroga riguarda le assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017.

Un successo a metà

La nuova **Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232)**, che a seguito della Legge 163/2016 in tema di contabilità e finanza pubblica ricomprende sia la legge di bilancio sia la legge di stabilità [Servizi Studi, *Bilancio 2016*, p. 7], all'art. 1, comma 565, ha prorogato la disciplina agevolata sulle **assegnazioni e cessioni di beni ai soci e sulle trasformazioni in società semplici**, introdotta dalla Legge di Stabilità dello scorso anno, disponendo che "Le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il **30 settembre 2017**".

La proroga, già subito dopo la scadenza del 30 settembre 2016, era stata proposta dai tecnici del diritto, non solo perché lo strumento, nato principalmente come contrasto alle società non operative, ha soddisfatto le attese del legislatore, ma anche in ragione di una serie di ritardi nei provvedimenti applicativi dell'Agenzia delle Entrate, che ha infatti emesso le Circolari di prassi solo il 1° giugno e il 16 settembre (rispettivamente Circ. n. 26/E e Circ. n. 37/E), ossia tre mesi e due settimane prima della scadenza [Tosoni 2016].

Il legislatore ha, però, previsto all'art. 70 della legge un mero richiamo alle norme della Legge di Stabilità per il 2016 (art. 1, commi 115-120), senza, pertanto, recare alcuna innovazione sostanziale, e disattendendo così le aspettative circa le auspiccate modifiche, necessarie per risolvere alcuni aspetti rimasti controversi anche a seguito dei chiarimenti forniti dalle sopra citate Circolari dell'Agenzia delle Entrate [Petruzzellis 2016].

Disciplina normativa e ambito di applicazione

La **Legge di Stabilità per il 2016** (Legge 28 dicembre 2015, n. 208) aveva, dopo molti anni, reintrodotta un regime fiscale agevolato per consentire alle società commerciali di procedere, entro il **30 settembre 2016** (oggi prorogato fino al 30 settembre 2017), all'assegnazione o alla cessione di beni immobili, diversi da quelli indicati all'art. 43, comma 2, primo periodo del Tuir, e mobili registrati ai propri soci, oltre che, ma solo per le società immobiliari di gestione, per trasformarsi in società semplici.

La novella presenta una lodevole inversione di rotta del legislatore, il quale, nonostante vi fossero già state analoghe agevolazioni in passato, negli ultimi anni, malgrado forti critiche [un esempio: Beghin 2012], aveva inasprito il regime fiscale soprattutto al fine di contrastare l'utilizzo di società "non operative", create per la detenzione di beni immobili non strumentali all'attività d'impresa cui esse sono solo statutariamente preposte e locati a prezzi non di mercato o addirittura gratuitamente agli stessi soci [Tamburro 2016, pp. 121 e ss.].

L'introduzione di tale regime agevolato, che durante i lavori preparatori [Servizi Studi 2015, p. 63] è stato persino ampliato prima alla Camera e poi con un emendamento governativo, ha accresciuto indirettamente il valore degli immobili, incentivandone prima di tutto la "regolarizzazione"; e, unitamente alle altre disposizioni della Legge di Stabilità, come gli incentivi sugli acquisti della prima casa anche prima della cessione dell'immobile già acquistato con le agevolazioni di prima casa o quelli sugli immobili di classe energetica A o B, rimettendo in moto il mercato edilizio in crisi da anni [Servizi Studi, *Dossier* 2016, pp. 161 e ss.].

La disciplina in esame è sottoposta a varie condizioni di natura soggettiva, oggettiva e temporale che il legislatore richiede congiuntamente.

Sotto il profilo soggettivo, infatti, **le società che possono procedere alle assegnazioni/cessioni sono solo le società commerciali (s.n.c., s.a.s., s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.), con esclusione quindi delle cooperative e delle società consortili.**

Per **le trasformazioni in società semplice**, inoltre, è richiesta l'ulteriore condizione che si tratti di società immobiliari di gestione, definite dal legislatore, all'art. 1 comma 36 della L. n. 244/2007, come modificata dall'art. 4 comma 4, d. lgs. 14 settembre 2015, n. 147, quali società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione.

Per i soci, siano essi persone fisiche o giuridiche, è invece richiesto che risultino iscritti nel libro soci, ove previsto, alla data del 30 settembre 2015 o che siano iscritti entro il 31 gennaio 2016, purché in forza di atto di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015; per le società ove non è obbligatorio il libro soci si considererà la pubblicità al Registro delle Imprese o, meglio, la richiesta dell'iscrizione.

Per quanto attiene al **profilo oggettivo**, i beni sociali oggetto di assegnazione o cessione sono **solo i beni diversi da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività**. Per gli immobili, sono pertanto esclusi sia i beni strumentali per destinazione (ad es.: fabbricati adibiti ad uffici della società) sia i beni costituenti patrimonio ex art. 90 Tuir e i beni strumentali per natura (quelli accatastati nelle categorie A/10, B, C, D, E), utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa; per i beni mobili registrati si escludono solo i beni strumentali all'attività d'impresa.

Sotto il **profilo temporale**, infine, le operazioni in esame potranno usufruire del regime fiscale agevolato solo se effettuate entro il 30 settembre 2016 (oggi prorogato al **30 settembre 2017**); anche se, come già osservato in dottrina [Gaiani 2016], prima si attuano tali operazioni maggiore sarà il risparmio fiscale.

Agevolazioni fiscali: imposte indirette

Le agevolazioni fiscali sui beni immobili riguardano sia le imposte dirette sia quelle indirette.

Iniziando da quest'ultime, e in particolare dall'imposta di registro, l'**art. 1 comma 119 della Legge di Stabilità** riduce della metà le aliquote di tale imposta eventualmente applicabili per le assegnazioni o cessioni ai soci. Oltre a ciò, varia anche la base imponibile, che può essere, a scelta, o il valore normale o il valore catastale (solitamente molto inferiore al primo valore) dell'immobile, in ciò evidenziandosi una deroga alla limitazione prevista all'art. 52, comma 5 bis, Tur, che limita questa scelta ai soli beni di natura abitativa e loro pertinenze, e portando ad una predeterminazione della base imponibile, con conseguente inibizione di un successivo controllo del fisco per rettificare la base stessa [Corona 2016, pp. 3-5].

Anche per l'IVA [per approfondimenti cfr. Raponi 2012, pp. 4-7], seppur non in maniera diretta (onde evitare problemi con gli organismi comunitari), si riscontrano agevolazioni per le operazioni in esame con riferimento alle imposte ipocatastali. Nelle trasformazioni in società semplici, inoltre, la cessazione di attività d'impresa determina l'assoggettamento all'IVA dei beni sociali, ad eccezione di quelli che ne fossero esclusi per legge o per i quali non fosse stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto.

Per concludere con le imposte indirette, infine, sempre il comma 119 prescrive che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa e non in misura ordinaria.

Agevolazioni fiscali: imposte dirette

Le agevolazioni sulle imposte dirette riguardano sia la società che assegna o cede i beni sociali o quella trasformanda, sia il socio assegnatario.

Per le società il regime agevolato riguarda sia le aliquote da applicare sia la base imponibile.

È stata prevista, infatti, un'imposta sostitutiva di IRES e IRAP dell'8%, che sale al 10,5% per le società di comodo, cioè quelle società che hanno alternativamente:

- **una perdita fiscale per cinque anni consecutivi;**
- **una perdita fiscale per quattro anni** e reddito inferiore a quello minimo (ex art. 30 L. n. 724/1994) per un anno;
- **mancato superamento del test di operatività.**

L'aliquota arriva al **13%** in caso di annullamento di riserve in sospensione d'imposta (solo in caso di assegnazione di beni sociali).

La base imponibile nelle assegnazioni è data dalla differenza tra il valore normale o quello catastale (da richiedersi al momento della assegnazione) dei beni assegnati, o di tutti i beni in caso di trasformazione in società semplice, e il relativo costo fiscale. Nelle cessioni, qualora il prezzo di vendita sia superiore al valore normale e a quello catastale del bene, si potrà calcolare la base imponibile sottraendo il costo fiscale al prezzo di vendita stesso, se inferiore si potrà scegliere tra valore normale e catastale come per le assegnazioni.

Il **pagamento di queste imposte**, già l'anno scorso diviso in due rate (60% entro il 30 novembre 2016 e restante parte entro il 16 giugno 2017), deve essere versato, sempre nelle medesime proporzioni: **entro il 30 novembre 2017 la prima parte; ed entro il 16 giugno 2018 la seconda.**

Per i soci assegnatari, infine, la Legge di Stabilità ha disposto una deroga sulla loro tassazione, poiché ad essi non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8, dell'art. 47, Tuir; pertanto non sarà necessario considerare che le prime riserve attribuite al socio siano quelle di utili rispetto a quelle di capitale. Ciò significa che, anche in presenza di riserve di utili, si ribaltano i principi civilistici sull'ordine di riduzione delle riserve e si potrà procedere a distribuire prima quelle di capitale; e anzi, sul piano fiscale, è opportuno procedere in tale direzione, perché l'azzeramento delle riserve di capitale ha il solo effetto (sempre sul piano fiscale) di ridurre il valore della partecipazione sociale non generando imponibile sottoposto a tassazione [Raponi 2016, p. 1].

Pertanto, l'assegnazione di beni avrà rilevanza fiscale differente a seconda che si tratti di distribuzione di riserve di utili o di capitale e se la società che assegna i beni è una società di persone o di capitali.

Il socio di società di persone, che si vede assegnati beni tramite distribuzione di utili, non subirà alcuna ulteriore tassazione, poiché i beni risulteranno tassati per trasparenza ex art. 5 Tuir; se, invece, gli verranno assegnati tramite distribuzione di capitale, non maturerà alcun reddito imponibile [per approfondimenti v. Raponi 2014, p. 6].

Nelle società di capitali, il socio che riceve beni a mezzo di distribuzione di utili potrebbe maturare un reddito di capitale dall'eccedenza, risultante dalla differenza tra valore del bene da un lato e costo fiscale e importo assoggettato ad imposta sostitutiva dall'altro; qualora il socio riceva beni a mezzo di distribuzione di capitale, sul socio non maturerà alcun reddito imponibile fintantoché il valore della sua partecipazione sarà superiore ai beni assegnatigli.

Copyright © - Riproduzione riservata