

ASSEGNAZIONI DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

La legge di stabilità 2016 concede una nuova chance per procedere, entro il 30 settembre 2016, all'assegnazione o alla cessione ai soci di beni immobili – diversi da quelli utilizzati direttamente dal possessore – e di beni mobili registrati, nonché alla trasformazione in società semplice delle immobiliari di gestione. La disposizione, che è finalizzata a consentire di far uscire dal regime di impresa beni non strumentali, fortemente penalizzati negli ultimi anni dalle regole su società non operative e utilizzo da parte dei soci, prevede una tassazione sostitutiva dei plusvalori notevolmente ridotta, oltre alla riduzione delle imposte indirette (registro e ipo-catastali). Nessun beneficio è invece previsto in materia di Iva.

1. Sintesi della circolare

La Legge 208/2015 (stabilità 2016, d'ora in poi la Legge), commi 115 e seguenti, ripropone, dopo diversi anni, una doppia via di uscita per le società di comodo ed in genere per quelle che detengono beni immobili non strumentali per destinazione, autovetture, o altri beni mobili iscritti in pubblici registri. Si prevede la possibilità, entro il 30 settembre 2016, di procedere, alternativamente, alla assegnazione o alla cessione ai soci di tali beni (alcuni di essi o tutti), con una tassazione diretta e indiretta agevolata, oppure alla trasformazione in società semplice (quindi in una struttura extra-imprenditoriale) di quelle società la cui attività consiste nella gestione dei predetti beni (in particolare società di gestione immobiliare). Come evidenziato dalla relazione ministeriale, il regime fiscale delle società che posseggono beni non strumentali (nel senso di beni non utilizzati direttamente per l'attività aziendale), in particolare immobili, ha subito negli ultimi anni penalizzazioni sempre più aspre. La disciplina delle società non operative è stata interessata dall'incremento delle imposte gravanti sul reddito minimo e dalla estensione del relativo regime alle cosiddette società in perdita sistematica. È stata inoltre introdotta una nuova ipotesi reddituale per i beni di impresa utilizzati dai soci per un corrispettivo inferiore al valore normale.

Questo insieme di norme è, come noto, finalizzato a colpire le società commerciali che sono costituite, più che per svolgere una effettiva attività di impresa, per fungere da "contenitore" di beni personali dei soci.

L'inasprimento del regime fiscale delle società in questione, e più in generale di quelle che detengono rilevanti beni non strumentali, non è stato finora accompagnato da disposizioni volte ad agevolarne lo scioglimento o comunque l'estromissione dal regime di impresa di tali beni.

A ciò intende porre rimedio la Legge che ripropone, con alcune varianti, le agevolazioni previste dall'art. 29 della L. 449/1997 come modificate dalla L. 28/1999. Per assegnazioni, cessioni ai soci e trasformazioni in società semplici, si stabilisce una tassazione sostitutiva dei plusvalori realizzati pari all'8% (10,5% per le società non operative o in perdita sistematica in almeno due esercizi nel triennio 2013-2015), la riduzione alla metà delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro e la previsione di ipo-catastali fisse ed infine la possibilità di calcolare il valore degli immobili estromessi applicando ai fini reddituali i coefficienti catastali. Per i soci assegnatari, la tassazione come reddito di capitale scatta solo per la parte che eccede il plusvalore già assoggettato ad imposta da parte della società.

2. Contenuto della disposizione e contribuenti interessati

2.1. Il contenuto della norma

L'art. 1 comma 115 della Legge consente di effettuare, in regime fiscale agevolato (sia per le imposte sui redditi e Irap, che per le imposte indirette, esclusa l'IVA), assegnazioni o cessioni ai soci di beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, nonché di beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Quanto al concetto di assegnazione, la norma non richiede che l'operazione consegua allo scioglimento della società (pur essendo certamente agevolate anche le operazioni effettuate da società in liquidazione come fu indicato dalla circolare 188/E/1998);

usufruiranno del regime anche le assegnazioni effettuate (pur se con prosecuzione dell'attività) a fronte di riduzione del capitale, restituzione di riserve di capitale o distribuzione di riserve di utili, e così pure nei casi di recesso od esclusione di singoli soci. Per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni è inoltre concessa la facoltà di trasformarsi in società semplici, usufruendo delle medesime disposizioni agevolative.

Le operazioni sopra indicate devono essere effettuate entro il 30 settembre 2016. Nel caso di assegnazione a fronte di riduzione del capitale sociale da parte di società di capitali occorrerà prestare attenzione ai termini, vista la necessità di attendere 90 giorni dalla iscrizione della delibera (art. 2445 o 2482 c.c.) per attuare l'assegnazione (che dovrà avvenire entro la ricordata scadenza del 30 settembre 2016).

2.2. Contribuenti interessati: società assegnanti

Possono avvalersi del regime tutte le società commerciali di persone e di capitali: Snc, Sas, Spa, Sapa, Srl, nonché (come chiarito dall'Amministrazione finanziaria in relazione a precedente norma agevolativa: circ.112/E/1999) le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

Il regime riguarda dunque i medesimi contribuenti che sono soggetti alle disposizioni in materia di società non operative (sono infatti escluse le cooperative, pure estranee alle regole delle società di comodo); per usufruire della agevolazione, non è però necessario che questa ultima norma abbia effettivamente trovato applicazione. Ad esempio, potranno avvalersi della assegnazione, della cessione ai soci o della trasformazione, le società che superano il test di operatività e quello delle perdite sistematiche, oppure che usufruiscono di cause di esclusione, oppure ancora che hanno disapplicato la norma a fronte di situazioni previste dagli appositi provvedimenti ministeriali (14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012) o a seguito di interpello favorevole.

Come meglio si indicherà nel prosieguo, l'unico elemento che differenzia le società operative da quelle non operative è l'aliquota dell'imposta sostitutiva da versare per avvalersi della disposizione.

In merito alle società di comodo, va comunque considerato che la nuova disciplina non prevede, a differenza di precedenti disposizioni, norme che consentano la disapplicazione delle regole sulle società non operative a favore dei soggetti che se ne avvalgono. Al contrario, per le società di comodo (in almeno due esercizi del triennio 2013-2015), categoria nella quale rientrerà la maggior parte dei contribuenti interessati al provvedimento, è prevista una maggiorazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze dall'8 al 10,5%.

Le società che assegneranno (o cederanno) beni immobili ai soci, senza operare lo scioglimento e la cessazione dal registro delle imprese, dovranno dunque continuare a svolgere il test di operatività per gli anni a venire (a partire dal 2016), riducendo la base di calcolo dei ricavi minimi (e in caso di non operatività, quella del reddito minimo) di un ammontare pari al costo fiscale dei beni trasferiti (con ragguglio temporale ai giorni di possesso nell'esercizio 2016 per il conteggio della media triennale).

Coloro che intendono estromettere beni immobili per ridurre il volume dei ricavi minimi e riequilibrare la posizione ai fini del test di operatività, o anche solo per ridurre il reddito imponibile presunto (il caso è, ad esempio, quello di immobili sfitti, oppure di immobili con valore fiscale molto elevato a fronte di canoni di affitto modesti), dovranno accelerare il più possibile gli atti di assegnazione o cessione, senza attendere la scadenza del 30 settembre 2016. In questo modo, infatti, pur non ottenendo, come detto, alcun beneficio sulla situazione di operatività per l'esercizio 2015 (Unico 2016), si potrà ridurre al massimo il valore (ragguagliato ai giorni di possesso) che influenzerà i conteggi sia dei ricavi che, soprattutto, del reddito, per il 2016 (Unico 2017).

Si pensi ad esempio ad una società che detiene da oltre un triennio un immobile abitativo sfitto, di costo fiscale pari a 1.000 (ricavi presunti 6% pari a 60 e reddito minimo 4,5% pari a 45). Se l'assegnazione avviene a fine gennaio 2016, il valore medio triennale per il 2016 (media di 1000+1000+85) sarà di 695 (ricavi presunti pari a 42). Per il calcolo del reddito minimo 2016, l'immobile si considererà per un importo di 85 (1.000:366x31), con un imponibile di 4. Se invece l'assegnazione ritarda fino al 30 settembre, il valore ragguagliato ai giorni del 2016 passa a 748 (1.000:366x274), con reddito minimo che cresce da 4 a 36, e la media triennale del 2016 passa a 916 (media di 1.000+1.000+748), con ricavi minimi che passano da 42 a 55. Considerazioni analoghe si possono fare per quelle società che procederanno a trasformarsi in società semplice, uscendo in questo modo, in toto, dalla disciplina degli enti non operativi. Se la l'atto viene anticipato ai primi mesi del corrente anno, la durata dell'ultimo periodo di imposta di non operatività sarà giocoforza ridotta al minimo e il calcolo del reddito presunto ne trarrà un corrispondente beneficio. Se invece, approfittando della norma agevolativa, la società viene sciolta per essere poi cancellata a seguito della integrale assegnazione dei beni posseduti, si potrà usufruire, per l'intero periodo di liquidazione, dell'ipotesi di disapplicazione automatica prevista dal provvedimento del 14 febbraio 2008.

2.3. Contribuenti interessati: soci

L'utilizzo del regime agevolato è condizionato al fatto che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero vi vengano iscritti entro il 31 gennaio 2016 in forza di atto di data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Non vi sono limitazioni circa la soggettività del socio coinvolto nella agevolazione, il quale potrà essere persona fisica, imprenditore, o, a sua volta, società di persone o di capitali (circ. 112/E/1999, par. 2.2.).

Non precludono l'utilizzo del regime, eventuali trasferimenti di partecipazioni, avvenuti dopo la data limite per effetto di successione mortis causa (l'erede si considera socio dalla data in cui lo era il de cuius), ovvero di concambio per fusione e scissione (le azioni o quote delle società incorporanti o beneficiarie ottenute per concambio assumono cioè la stessa datazione di quelle delle società fuse o scisse).

L'effettiva portata di questa condizione sulla compagine sociale è differenziata per assegnazioni e cessioni agevolate, da un lato, e per la trasformazione dall'altro.

Nel primo caso, essa va intesa nel senso che possono usufruire del regime agevolato solo le operazioni effettuate nei confronti di soci che rivestivano già la qualifica al 30 settembre 2015, mentre per eventuali assegnazioni o cessioni a soci entrati nella compagine successivamente a tale data si applicheranno le regole ordinarie (circ. 112/E/1999, par. 2.2.).

La trasformazione in società semplice è invece consentita solo se tutti i soci presenti al momento della delibera (art. 2500-ter, c.c., per le società di persone e art. 2500-sexies, c.c., per le società di capitali) possedevano già tale qualifica alla data del 30 settembre 2015. L'ingresso di nuovi soci dopo tale data preclude in toto l'utilizzo della trasformazione agevolata. E' invece consentita la trasformazione se alcuni soci sono usciti dalla società. Si consideri ad esempio una Srl i cui soci al 30 settembre 2015 erano Tizio, Caio e Sempronio; nel 2016, Sempronio cede la sua quota a Tizio, e la compagine resta composta solo da quest'ultimo e da Caio. La trasformazione in società semplice può essere attuata in quanto tutti i soci attuali assumevano detta qualifica anche al 30 settembre 2015 (circ. 189/E/1999, par. 1.2.).

Ciò che rileva, ai fini della suddetta condizione, è la qualifica di socio (che deve sussistere anteriormente al 1° ottobre 2015) e non invece la quota di partecipazione, che può essere modificata successivamente alla data spartiacque senza impedire di avvalersi dell'agevolazione sia con riguardo a cessioni/assegnazioni sia per le trasformazioni.

Per le società di persone non dotate come noto di libro soci in base al codice civile, in relazione alla precedente norma agevolativa si era stabilito che la qualifica di socio alla data rilevante doveva risultare da idoneo titolo avente data certa.

Andrà invece chiarita la posizione delle società a responsabilità limitata, per le quali l'istituzione del libro soci non è più prevista e l'efficacia del trasferimento di partecipazioni nei confronti della società si ha esclusivamente con il deposito dell'atto nel registro delle imprese. È da ritenere che la condizione debba avere riguardo alle risultanze di tale registro al 30 settembre 2015, mentre è dubbio che si possano considerare per l'agevolazione, anche per le Srl, i soci che assumono tale qualifica a seguito del deposito nel registro imprese di atti di trasferimento quote aventi data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Ai sensi dell'art. 2470 del c.c., infatti, la legittimazione all'esercizio dei diritti sociali, e dunque la qualifica di socio cui fa riferimento la norma, si assumono solo con il suddetto deposito e non con la stipula del contratto di compravendita.

2.4. Contribuenti interessati: trasformazione in società semplice

Le società sopra individuate possono trasformarsi in società semplice, uscendo integralmente dal regime di impresa qualora abbiano quale oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni sopra richiamati:

immobili e/o beni mobili registrati. Dovrà al riguardo essere considerata l'attività effettivamente esercitata che risulta essenziale per realizzare gli scopi previsti dallo statuto o dal contratto sociale.

3. Beni oggetto dell'agevolazione

La norma si rivolge alla estromissione di due categorie di beni: immobili e mobili iscritti in pubblici registri.

3.1. Beni immobili

I beni immobili rilevano solo se diversi dai beni strumentali per destinazione, cioè diversi da quelli utilizzati direttamente dal possessore per l'esercizio dell'attività. Sono dunque assegnabili, oltre ai terreni agricoli o edificabili, i fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B, C, D, E, nonché A/10) concessi in locazione o comodato a terzi, o comunque non ad utilizzo diretto, i beni merce (fabbricati abitativi o strumentali), nonché i cosiddetti immobili patrimonio disciplinati dall'art. 90 del Tuir. Una restrittiva interpretazione ministeriale fornita in relazione a precedenti agevolazioni considera "strumentali per destinazione" e dunque non rientranti nella norma in commento i terreni coltivati direttamente dalla società che li possiede.

3.2. Mobili iscritti in pubblici registri

Per quanto attiene ai beni mobili iscritti in pubblici registri, restano invece esclusi dal regime quelli utilizzati come beni strumentali "nella attività propria delle imprese", concetto richiamato anche dall'art. 164, lett. a), n. 1), del Tuir. Secondo la costante interpretazione ministeriale, sono tali (e dunque non possono usufruire

della agevolazione) quei beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata, come ad esempio le autovetture delle imprese di noleggio o delle autoscuole.

4. La tassazione delle società ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap

L'assegnazione dei beni comporta ordinariamente la tassazione ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza (o del ricavo in caso di beni merce) determinata sulla base della differenza tra valore normale del bene assegnato e costo fiscalmente riconosciuto.

Un regime analogo si applica in caso di trasformazione in società semplice, fattispecie assimilata alla destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Lo speciale regime previsto al riguardo dalla Legge opera su due fronti: imposta e base imponibile.

4.1. Imposta sostitutiva

Con riferimento alla misura dell'imposta, si prevede l'applicazione di un tributo sostitutivo delle imposte sui redditi e dell'Irap in misura pari all'8%, aliquota elevata al 10,5% per le società non operative in almeno due dei tre esercizi precedenti quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

Saranno dunque colpite dalla aliquota maggiorata le società considerate di comodo (e dunque "non operative" o "in perdita sistematica") per almeno due volte nel triennio 2013-2014-2015.

Non rientrano invece in questa situazione (e dunque applicheranno l'imposta sostitutiva dell'8%) le società che in tale periodo, pur non avendo superato il test dei ricavi minimi (ovvero pur essendo in perdita sistematica), hanno usufruito di una causa di esclusione legale o di una situazione di disapplicazione automatica dalla relativa disciplina, ovvero ancora che hanno disapplicato la norma per la presenza di situazioni oggettive certificate da provvedimento emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello (in tutti questi casi, infatti, la norma non trova applicazione).

L'imposta sostitutiva si versa in due rate, la prima pari al 60% entro il 30 novembre 2016, la seconda pari al restante 40% entro il 16 giugno 2017, con possibilità di utilizzare crediti in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997 (F24).

4.2. Base imponibile

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, ovvero di tutti i beni posseduti in caso di trasformazione in società semplice, e il relativo costo fiscalmente riconosciuto.

Per gli immobili, su richiesta della società, il valore normale (sia in caso di assegnazione che in caso di trasformazione in società semplice) può essere determinato in base al cosiddetto valore catastale e cioè applicando alle rendite catastali i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro dall'art. 52 del DPR 131/1986 (rendita moltiplicate per: 112,5 – prima casa; 126 - cat. A e cat. C escluso A/10 e C/1; 63 classe A/10 e cat. D; 42,84 classe C/1 e cat. E; reddito dominicale per 112,50 – terreni agricoli).

In caso invece di cessione ai soci, l'imponibile dell'imposta sostitutiva è costituito dal maggiore importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti, quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili laddove previsto.

L'utilizzo opzionale del valore catastale per determinare il valore normale degli immobili e dunque la plusvalenza soggetta all'imposta sostitutiva è consentito, come ricordato, anche in caso di trasformazione agevolata in società semplice. La attuale disposizione si differenzia in ciò dall'ultimo provvedimento in materia di assegnazioni e trasformazioni agevolate in relazione al quale l'Agenzia delle entrate (circ. 25/E/2007) aveva affermato che in caso di trasformazione il calcolo dell'imponibile per le imposte sui redditi doveva effettuarsi esclusivamente sulla base del valore normale ordinariamente quantificato in base all'art. 9 del Tuir.

Qualora dal confronto tra valore normale (eventualmente sostituito da quello catastale per gli immobili) e costo fiscale dei beni assegnati (o posseduti in caso di trasformazione) non emergesse alcuna plusvalenza, l'imposta sostitutiva da corrispondere sarà pari a zero (senza peraltro che possano sorgere, stante il regime sostitutivo, minusvalenze deducibili di alcun genere), ma ciò non farà decadere la società dal regime agevolato (in tal senso la circ. 40/E/2002, par. 1.4.9 con la quale l'Agenzia delle entrate ribaltò le difformi affermazioni contenute nella circ. 112/E/1999). Resteranno dunque applicabili tutte le disposizioni contenute nella Legge.

4.3. Riserve in sospensione di imposta

Le riserve in sospensione di imposta annullate a seguito della assegnazione (in quanto utilizzate per assegnare il bene al socio), come pure tutte quelle (in sospensione) delle società trasformate sono assoggettate ad imposta sostitutiva del 13%, da versare con le stesse modalità e negli stessi termini di quella sulla plusvalenza.

5. La tassazione dei soci

5.1. Il regime delle riserve in caso di assegnazione

La norma, analogamente all'art. 29 della L. 449/1997, stabilisce che, nei confronti dei soci assegnatari, non si applicano le disposizioni dell'art. 47, comma 1, secondo periodo, e commi da 5 a 8 del Tuir, ma che il valore normale dei beni ricevuti, al netto di eventuali debiti accollati, riduce il valore fiscale delle partecipazioni.

La disapplicazione del secondo periodo (ma non anche del primo periodo) del comma 1 comporta che l'assegnazione da parte di società di capitali non è soggetta alla presunzione di distribuzione prioritaria di riserve di utili, restando pertanto libera la società di utilizzare come contropartita della assegnazione stessa, qualsiasi posta del patrimonio netto comprese le riserve di capitale. Se si utilizzano riserve di utili (volontariamente o necessariamente laddove non vi siano altre riserve capienti), il socio verrà tassato per la percezione di un dividendo in natura, ma con particolari modalità di quantificazione, come fu precisato dall'Agenzia delle entrate in relazione a precedenti discipline.

Più in dettaglio, riprendendo i precedenti chiarimenti l'Agenzia delle entrate (circ. 40/E/2002), nel caso di società di capitali assegnati il regime sarà il seguente.

a) La differenza (eccedenza) tra il valore normale (eventualmente costituito dal valore catastale) e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva assume rilevanza fiscale per il socio, secondo le regole ordinarie, a seconda della tipologia di operazione effettuata per dar corso alla assegnazione; tale eccedenza, pertanto, costituirà reddito di capitale (dividendo) se l'assegnazione è avvenuta a fronte della distribuzione dell'utile o di una riserva di utili (art. 47, comma 1, primo periodo), ovvero ridurrà il costo della partecipazione in caso di rimborso di riserve di capitale e in ipotesi di assegnazione a fronte di recesso del socio o di liquidazione della società.

b) In questi ultimi due casi, laddove tale differenza (valore normale del bene meno reddito assoggettato ad imposta sostitutiva) superi il costo fiscale delle azioni o quote, l'eccedenza costituirà, per il socio persona fisica, reddito di capitale (dividendo) ai sensi dell'art. 47, comma 7, del Tuir. In altri termini, nelle ipotesi di cui all'art. 47, commi 5 e 7, Tuir, il valore normale del bene riduce il costo della partecipazione (come indicato nelle citate norme), ma questo viene contestualmente incrementato del reddito (plusvalenza) assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società assegnate.

c) il costo fiscale del bene ricevuto (rilevante per le successive vicende fiscali, ad esempio per una vendita infraquinquennale degli immobili) è pari al valore normale del bene come determinato dalla società assegnante ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva (valore di mercato ovvero valore catastale).

Se la società assegnante è una società di persone (o una Srl "trasparente"), l'assegnazione con utilizzo di riserve di utili non comporterà alcuna tassazione sui soci. Per il caso di assegnazione con riserve di capitale o di recesso/liquidazione, valgono invece, anche per Snc e Sas, le regole di cui alla precedente lettera b).

Per illustrare meglio l'impatto della disposizione sui soci, si supponga che una Srl assegni ad un socio, rimborsando capitale o riserve di capitale (versamenti in conto capitale), un bene di valore normale (pari al valore catastale) pari a 1.000, il cui costo fiscale è pari a 700; la partecipazione del socio ha un costo (prezzo di acquisto delle quote più versamenti eseguiti) di 500. La società versa l'imposta sostitutiva dell'8% su una plusvalenza di $(1.000 - 700) = 300$.

Il socio receduto riceverà un bene di valore fiscale pari a 1.000 (nuovo costo fiscale per eventuali successive plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 67 del Tuir); il valore della sua partecipazione si ridurrà dunque di 1.000 e si incrementerà contemporaneamente di 300, con un decremento netto di 700 (pari alla differenza tra i due valori), importo che assume rilevanza per il socio. La partecipazione del socio assume valore sottozero di 200 (pari a $500 - 1.000 + 300$), importo che costituirà reddito di capitale ai sensi dell'art. 47, comma 5, Tuir (da tassare come dividendo).

Se invece, nel medesimo caso, l'assegnazione da parte della Srl avviene mediante riserve di utili, l'intera eccedenza tra valore normale e imponibile dell'imposta sostitutiva (700) costituirà reddito di capitale assimilato ai dividendi da assoggettare a imposizione con le ordinarie regole (ritenuta del 26% se la partecipazione è qualificata o concorso al reddito del socio per il 49,72% se la partecipazione è qualificata).

Qualora il socio assegnatario sia un soggetto Ires, troverà invece applicazione l'art. 86, comma 5-bis, Tuir, che stabilisce che, nelle ipotesi di cui all'art. 47, commi 5 e 7 (rimborso di riserve di capitale e percezione di

somme o di valori in operazioni di recesso, liquidazione e assimilate), le somme derivanti dalla ripartizione del capitale o di riserve di capitale in eccesso rispetto al costo fiscale delle partecipazioni, costituiscono plusvalenze.

La norma è richiamata dall'art. 87, comma 6, Tuir, per le partecipazioni dotate dei requisiti Pex.

Da ciò deriva che, se mancano i requisiti della Pex, il componente reddituale (costituito, come detto, dalla eventuale eccedenza tra valore normale del bene assegnato rispetto alla somma assoggettata ad imposta sostitutiva sulla società) sarà interamente imponibile, mentre in presenza di tali condizioni, la plusvalenza sarà esente per il 95% del suo ammontare.

Infine, nel caso di recesso, liquidazione e operazioni assimilate, il componente reddituale derivante da riserve di utili costituisce reddito assimilato al dividendo imponibile per il 5% ai sensi dell'art. 89 del Tuir.

5.2. Il regime delle riserve in caso di cessione dei beni e trasformazioni agevolate

Nessuna particolare tassazione sui soci si avrà invece in caso di cessione dei beni ai soci, salvo che poi il socio, al fine di pagare il prezzo, non ottenga la distribuzione di utili (in denaro) o il rimborso di riserve, operazioni queste ultime che avranno un regime fiscale ordinario.

Per la trasformazione in società semplice, la norma si limita a stabilire che il valore assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società si aggiunge al costo fiscale delle partecipazioni, lasciando aperto più di un interrogativo sulla sorte delle riserve di utili esistenti alla data dell'atto.

Ci si chiede infatti se, in particolare nel caso di società di capitali, scattino oneri impostivi in capo ai soci alla stregua di una distribuzione di dividendi, e in caso affermativo, se sia utilizzabile analogicamente il regime previsto per le trasformazioni in società di persone commerciali, oppure se l'assolvimento dell'imposta sostitutiva da parte della società chiuda la partita con il fisco anche per i soci.

Secondo un primo orientamento, sostenuto in passato con riguardo alle precedenti norme agevolative, ma mai espressamente avallato dalle Entrate (in particolare, si veda Assonime, circ. 51 del 1999, par. 4, e circ. 52 del 2002 par. 4.5.6.), la trasformazione, al pari della cessione ai soci, e a differenza della assegnazione, non genererebbe conseguenze fiscali ulteriori in capo ai soci. Sosterrebbe questa tesi il fatto che la legge detta regole ben distinte per le due fattispecie. Con riferimento alla trasformazione, il comma 118 della L. 208/2015 si limita ad affermare che il costo delle partecipazioni dei soci si incrementa della differenza (plusvalore) assoggettato ad imposta sostitutiva, mentre, per le assegnazioni, si stabilisce un complesso richiamo di norme applicabili o disapplicate.

Una seconda tesi sull'argomento sostiene invece che alla trasformazione di società di capitali in società semplice si applicherebbero, in presenza di riserve di utili, le ordinarie norme sulla trasformazione regressiva contenute nel comma 4 dell'art. 170 del Tuir. La norma come noto dispone che le riserve costituite prima della trasformazione sono imputate ai soci nel periodo di imposta successivo alla operazione salvo che non vengano iscritte in bilancio con evidenza della loro origine. Il richiamo di quest'ultima disposizione, in presenza di trasformazione in società semplice, apre un ulteriore interrogativo e cioè se sia possibile, da parte della società semplice (società come noto non tenuta alla redazione di un vero e proprio bilancio ai fini fiscali), il differimento della tassazione delle riserve fino al momento della effettiva erogazione ai soci, iscrivendole in un bilancio redatto ai soli fini della applicazione della norma (o eventualmente predisposto in base ad apposita pattuizione sociale nel rispetto dell'art. 2261 secondo comma c.c.).

Ferma restando la necessità di chiarire (con un intervento ufficiale dell'Agenzia delle entrate) se la trasformazione agevolata non assolvere, come sostenuto dalla prima tesi, ogni onere fiscale in capo ai soci, si ritiene che il "bilancio" redatto dalla società semplice (pur quale mero rendiconto dell'operato degli amministratori verso i soci) sia in grado di essere utilizzato (eventualmente trascrivendolo in un libro inventari debitamente vidimato), come sostenuto di recente da autorevole dottrina, per assolvere il monitoraggio richiesto dall'art. 170, comma 4, del Tuir.

5.3. Il regime fiscale dei beni assegnati

Per quanto attiene alle successive vicende dei beni assegnati, va ricordato che, laddove il socio assegnatario sia una persona fisica non imprenditore, torneranno applicabili le disposizioni dell'art. 67 del Tuir. Per gli immobili, in particolare, il periodo quinquennale previsto per la imponibilità delle plusvalenze comincerà a decorrere dalla data dell'atto di assegnazione (che costituisce atto traslativo).

Per le società semplici, invece, l'atto di trasformazione non interrompe il suddetto periodo quinquennale, dovendosi dunque fare riferimento alla data di acquisto dell'immobile da parte della società ante trasformazione (circ. 112/E/1999).

6. La tassazione ai fini IVA

A differenza di quanto previsto in norme agevolative precedenti, la L. 208/2015 non prevede, per assegnazioni o trasformazione in società semplice, alcun regime speciale ai fini IVA. Ciò al fine di evitare, come ricorda la relazione ministeriale, censure in sede comunitaria.

Gli atti di trasformazione in società semplice, comportando generalmente la cessazione dell'attività di impresa (evento che non si verifica invece se si tratta di società commerciale svolgente una attività agricola che viene proseguita nella forma di società semplice), configurano ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e impongono, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, DPR 633/1972, l'assoggettamento ad IVA dei beni posseduti, tranne di quelli per i quali non era stata detratta l'IVA al momento dell'acquisto. Si pensi ad un fabbricato abitativo acquistato con IVA oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1, lett.i), DPR 633/1972. Si pensi ad un fabbricato abitativo acquistato con IVA oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1, lett.i), DPR 633/1972.

Non sconteranno inoltre l'IVA in sede di trasformazione, quei beni la cui cessione sia non soggetta al tributo per mancanza del requisito oggettivo ai sensi del terzo comma dell'art. 2 (si pensi ai terreni non edificabili) ovvero del requisito territoriale (ad esempio un immobile situato all'estero; art. 7-bis).

Rientrano nel caso di beni (in particolare immobili) per i quali non è stata operata la detrazione all'acquisto, i quali dunque non sconteranno IVA in caso di destinazione a finalità extraimprenditoriale dovuta a trasformazione in società semplice, anche quelli che erano stati acquisiti senza materiale assoggettamento ad imposta (come i beni acquistati, oppure conferiti, da privati non imprenditori).

L'irrilevanza IVA della estromissione dei beni che non hanno comportato detrazioni IVA all'acquisto resta valida anche se, successivamente, la società ha sostenuto spese di ampliamento, manutenzione e ristrutturazione con IVA detratta. Ciò a condizione che i lavori di ampliamento non integrino la realizzazione di una nuova unità immobiliare né abbiano una consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire una autonoma unità immobiliare (così la ris. 194/E/2002; a seguito della estromissione dell'immobile senza applicazione dell'IVA, dovrà in questo caso procedersi alla rettifica della detrazione operata sulle spese di ristrutturazione aventi natura incrementativa, ai sensi dell'art.19-bis2, se sostenute da meno di 10 anni, sulla base dei decimi mancanti al compimento di un decennio dall'esercizio di sostenimento).

Per i beni acquisiti con IVA detratta, la trasformazione in società semplice comporterà l'assolvimento del tributo o un regime di esenzione a seconda dei casi. Per gli immobili, in particolare, risulteranno applicabili le disposizioni dell'art. 10, nn. 8-bis e 8-ter, del DPR 633/1972. Gli atti di assegnazione ai soci, in quanto equiparati a cessioni di beni (art. 2, secondo comma, n. 6), DPR 633/1972), saranno ordinariamente soggetti al tributo, e dunque imponibili od esenti a seconda della tipologia del bene assegnato.

Anche per tali atti, peraltro, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile, sulla base di una interpretazione conforme alla disciplina comunitaria, il sopra descritto regime delle destinazioni a finalità extraimprenditoriali; come già per le trasformazioni in società semplice, non si avrà dunque alcun assoggettamento ad IVA per le assegnazioni di beni che non avevano generato detrazioni al momento dell'acquisto (circ 40/E/2002, par. 1.4.11), comprese quelle effettuate presso privati.

Per le vendite ai soci, invece, si applicheranno le regole proprie delle cessioni di beni e dunque l'assoggettamento ad IVA (o il regime di esenzione) si avrà anche per la cessione di beni che erano entrati in società senza detrazione dell'imposta.

Per gli atti di assegnazione (o per la trasformazione) di immobili soggetti ad IVA, occorre prestare attenzione alla determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta, dato che essa non necessariamente coinciderà con il valore quantificato ai fini delle imposte dirette. Solo per quest'ultima tassazione (imposta sostitutiva), infatti, la legge prevede la possibilità di utilizzo del valore catastale, mentre ai fini IVA la base imponibile è quella regolata dall'art. 13 comma 2, lett. c, del DPR 633/1972 (prezzo di acquisto o in mancanza prezzo di costo di beni simili nel momento in cui effettua l'operazione).

7. Regime ai fini dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette

La Legge prevede un regime agevolato per le assegnazioni e le cessioni ai soci, anche con riferimento alle imposte indirette.

Le aliquote proporzionali di registro a cui sono eventualmente soggetti gli atti di assegnazione (o cessione) sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali sono sempre applicate in misura fissa. Anche in

questo caso andrà determinata autonomamente la base imponibile (valore venale come da art. 43 del DPR 131/1986) non essendo sempre utilizzabile il valore catastale.

Il descritto trattamento non riguarda invece le trasformazioni agevolate in società semplici, poiché tali atti sono ordinariamente soggetti ad imposte indirette (registro, ipotecaria e catastale, laddove dovute) in misura fissa.

8. Quando scatta l'agevolazione

Il regime agevolato per assegnazioni, cessioni ai soci e trasformazione di società commerciali in società semplici è in vigore per gli atti compiuti a partire dal 1° gennaio 2016. Il termine per effettuare le operazioni previste dalla norma è fissato al 30 settembre 2016. In particolare, entro tale data dovrà essere stipulato l'atto di assegnazione o di cessione portante il trasferimento della proprietà dei beni. Per le trasformazioni, dovrebbe prudenzialmente procedersi, entro il termine ultimo fissato dalla legge, anche all'iscrizione della delibera nel registro delle imprese, posto che solo con tale formalità le modificazioni dello statuto di Spa e Srl assumono efficacia.

Alessandro Frigo - Notaio in Modena.