

- Federnotizie - <http://www.federnotizie.it> -

Brevi note sulla circolare 26/E del 1 giugno 2016: assegnazione agevolata di beni ai soci

Scritto da Armando Salati il 15 giugno 2016 @ 10:53 - Archiviato in: Approfondimento giuridico

PREMESSA.

Queste brevi note sono relative alle sole parti della circolare riferite alle assegnazioni ai soci con particolare riguardo agli aspetti rilevanti per la stesura dell'atto notarile di assegnazione; sarà eventualmente oggetto di altro articolo un commento sulle cessioni di beni ai soci, sulla trasformazione in società semplice e sulla estromissione dei beni dell'imprenditore individuale.

CONCETTO DI ASSEGNAZIONE.

La circolare 26/E della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate precisa, al punto 1 cap. I, che: *"L'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene. Al riguardo, si precisa che la disciplina di cui trattasi è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione"*

Occorre pertanto che il notaio proceda a idonee verifiche, eventualmente anche tramite il consulente fiscale del cliente, per accertare la sussistenza di sufficiente capitale o di sufficienti utili oppure di adeguate riserve di capitale o di adeguate riserve di utili.

Sarà opportuno che venga predisposta apposita situazione patrimoniale aggiornata, esaminando la quale il notaio possa verificare la sussistenza, nel passivo della situazione patrimoniale stessa, di riserve o di quanto altro consenta, come sopra precisato, la assegnazione agevolata.

Il notaio si troverà pertanto, a seconda delle ipotesi di cui sopra, a redigere:

un verbale di riduzione di capitale a seguito di recesso di socio con la previsione di assegnazione di beni sociali quale corrispettivo per il recesso;

un verbale di riduzione di capitale con assegnazione di beni ai soci, soci che rimangono comunque nella compagine sociale;

un verbale di scioglimento con successiva liquidazione mediante assegnazione di beni ai soci.

Si rammenta per le suddette ipotesi l'operatività delle norme del codice civile in tema di efficacia o esecutività differita (artt. 2436, 2482, 2445, 2306, 2484) per cui l'assegnazione

dovrà avvenire dopo l'iscrizione della delibera nel registro imprese o dopo il termine di legge.

Ma sarà peraltro anche possibile, secondo quanto precisa la circolare, che il notaio si trovi a stipulare un atto di assegnazione senza che la società abbia dovuto previamente deliberare la riduzione del capitale o lo scioglimento della società: in questo caso, non sussistendo problematiche di efficacia differita, verranno annullate le riserve (di utili o di capitale) e potrà procedersi subito, e contestualmente, all'assegnazione dei beni ai soci.

E' opportuno che, in questo caso, il notaio precisi in atto le riserve utilizzate e annullate per consentire l'assegnazione.

A livello di tecnica redazionale, nel caso di società di capitali che deliberano di assegnare beni a fronte di eliminazione di riserve e procedono contestualmente all'assegnazione, si dovrà redigere un verbale di assemblea facendo comparire in atto, oltre al Presidente dell'Assemblea, anche il socio assegnatario, che sottoscriverà anch'esso il verbale a conferma e ad accettazione del suo acquisto.

La partecipazione dei soci all'assemblea dovrebbe essere totalitaria, per scongiurare opposizioni successive relative ai valori (eventualmente non proporzionali) dei beni assegnati.

Nessun problema per un atto di società di persone, a cui già devono partecipare tutti i soci.

AMBITO SOGGETTIVO – SOCIETA' AMMESSE

La circolare, al punto 2 dello stesso cap I, oltre alle ordinarie società di capitali (SpA, SapA e Srl) e di persone (Snc e Sas), estende la disciplina anche alle società di armamento e alle società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali: sembra invece confermato che non sono ammesse alla assegnazione agevolata le società semplici.

La *ratio* di questa esclusione potrebbe trovare il suo fondamento nel fatto che la società semplice è già di per sé un tipo di società che non ha l'obbligo di essere "operativa" e non rischia quindi le conseguenze negative delle società "di comodo": la società semplice non necessiterebbe, pertanto, per sua natura, di accedere a questa agevolazione.

Sono ammesse alla agevolazione anche le società in fase di liquidazione, mentre non sono ammesse le società non residenti nel territorio nazionale.

AMBITO SOGGETTIVO – SOCI AMMESSI

Sempre secondo il punto 2 i soci assegnatari possono anche essere persone giuridiche o soggetti non residenti nel territorio nazionale.

La circolare, sempre nel medesimo punto 2, chiarisce il contenuto dell'articolo 1, comma 115, della legge n. 208 del 2015, il quale dispone che tutti i soci devono risultare "iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015".

La circolare precisa che: *“Detta condizione deve essere intesa nel senso che, all’atto dell’assegnazione, solo per i soci che rivestivano tale qualifica anche alla predetta data del 30 settembre 2015 si può fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame. Al riguardo, si fa presente che la percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell’assegnazione, è quella esistente alla data dell’assegnazione medesima e che non ricorre la necessità dell’ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell’assegnazione al socio del bene agevolato”*.

Questa è una apertura notevole, da tenere in considerazione, in quanto un socio partecipante con la quota dell’1% al 30 settembre 2015 potrebbe acquistare successivamente le restanti quote (99%) e successivamente intestarsi in proprietà esclusiva tutti gli immobili sociali.

La Circolare riconosce l’agevolazione anche agli eredi dei soci al 30 settembre 2015 e ai fiduciari, che partecipavano a tale data tramite società fiduciaria.

Non è invece ammesso il socio che ha solo l’usufrutto della quota o dell’azione, in quanto ammessi all’assegnazione agevolata sono i titolari della corrispondente nuda proprietà.

Al punto 2.1 della circolare si consente l’assegnazione agevolata anche ai soci di società coinvolte in operazioni di fusione e di scissione, purché essi siano soci nelle società “di provenienza” alla data del 30 settembre 2015.

AMBITO OGGETTIVO – IMMOBILI AMMESSI

Il punto 3 del Cap. I della circolare conferma che possono essere assegnati tutti i beni sociali (aventi le caratteristiche previste) esistenti in società al momento dell’atto di assegnazione (e non della delibera, laddove questa fosse anteriore), per cui la società potrebbe per assurdo, acquistarli un giorno prima e poi assegnarli al socio: questa operazione non avrebbe molto senso fiscalmente, ma potrebbe consentire l’ingresso di beni per facilitare la proporzionalità delle assegnazioni tra i soci.

Altra apertura interessante della circolare è la possibilità di un cambio d’uso, anche se fatto in prossimità della data dell’assegnazione e al solo fine di acquisire lo status di bene agevolabile.

Sempre al punto 3 la circolare chiarisce un aspetto relativo al diritto assegnabile.

Alcuni commentatori, ragionando sulla base delle circolari relative ad assegnazioni agevolate introdotte da precedenti norme (vedi Circolare 112 del 1999), avevano escluso la possibilità di assegnare il diritto di usufrutto.

Orbene, la circolare 29/E ha precisato che si può beneficiare della disciplina quando *“... si realizza la fuoriuscita del bene dal patrimonio della società a quello del socio”*.

Applicando questo concetto generale, rientrano nelle assegnazioni agevolate anche i diritti “parziali” (nuda proprietà, usufrutto) se assegnando questi diritti, alla società non rimane alcun diritto su quel bene. Ammessa sarebbe anche l’assegnazione di beni sociali attribuendo

ai soci, disgiuntamente, usufrutto e nuda proprietà, con ovvi vantaggi fiscali in talune società familiari: si pensi al caso di società con due soci, madre anziana e unico figlio, con assegnazione alla madre dell'usufrutto dell'unico bene sociale e al figlio della nuda proprietà dello stesso bene.

Al punto 3.1 della circolare si conferma quanto già precisato in vari commenti alla legge e cioè che possono essere assegnati in regime agevolato *"... solo beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire diversi da quelli direttamente utilizzati per l'esercizio dell'impresa da parte della società."*

In maniera "infelice" il punto 3.1 esordisce con la frase "possono essere assegnati solo", quando invece, dalla lettura dell'intero punto 3.1, si evince che possono essere assegnati tutti i beni immobili, eccetto quelli direttamente utilizzati per l'esercizio dell'impresa.

Volendo semplificare (fatto salvo l'invito agli operatori comunque ad un'attenta lettura del punto 3.1 della circolare, per meglio valutare ogni singolo caso concreto), senza dilungarsi sulle definizioni e differenze tra beni strumentali per natura e quelli strumentali per destinazione, si può concludere che solo i beni strumentali (gli opifici, i capannoni industriali, i laboratori, i magazzini, ecc.) utilizzati direttamente ed attualmente dalla società sono esclusi dalla agevolazione.

La circolare introduce poi il concetto di immobile che è capace di "produrre un proprio autonomo reddito" e conclude per assoggettare alla agevolazione anche gli immobili, locati a terzi, posseduti da società che hanno per oggetto la gestione degli immobili.

Con riferimento invece agli immobili costituenti complessi immobiliari aventi destinazione unitaria (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali, ecc), essendo determinante la prestazione di servizi, essi vanno considerati come beni "utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa" e quindi esclusi dalla agevolazione.

BASE IMPONIBILE

Il punto 4 della Circolare chiarisce in modo inequivocabile che *"per i beni, la cui assegnazione è soggetta a Iva, l'imposta si applica nei modi ordinari sul valore normale dei beni, con l'aliquota propria dei medesimi"*.

Purtroppo non è stata recepita l'interpretazione auspicata nello studio tributario n.20-2016/T del CNN laddove, nel punto a2) dello studio medesimo, si era ravvisata la possibilità di utilizzare la base imponibile catastale anche per l'applicazione dell'IVA, oltre che per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Sarà quindi opportuno, in taluni casi, far redigere perizia asseverata attestante la congruità del valore di assegnazione, onde scongiurare accertamenti fiscali.

Ulteriore passo importante del punto 4 della circolare è quello in cui si conferma (come ritenuto da molti commentatori) la possibilità di assumere un valore intermedio tra il valore

normale e quello catastale, sempre con esclusivo riferimento al calcolo dell'imposta sostitutiva (e non all'imponibile IVA).

Come pure è importante evidenziare che la circolare consente di effettuare scelte diversificate per ciascun immobile: per taluni beni può convenire che l'imposta sostitutiva si applichi sul valore catastale, per altri beni sul valore normale.

Sarà opportuno che in atto il notaio riporti espressa dichiarazione della società, in persona del suo legale rappresentante, attestante il valore (normale, catastale o intermedio) attribuito agli immobili assegnati, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva. Ovviamente nelle assegnazioni di beni soggette ad IVA, laddove la società adotti il valore catastale per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, il notaio dovrà indicare due distinti valori: uno quale base imponibile IVA dell'assegnazione (rigorosamente il "valore normale" o, più correttamente, il valore di cui all'art.13, comma 2, lettera c) DPR 633/72), l'altro, diverso, quale valore "finale" per il calcolo della plusvalenza, che corrisponderà al valore catastale.

Il punto 4 della circolare affronta il problema dell'inquadramento delle società tra quelle "non operative" e quelle "in perdita sistematica", è un aspetto che riguarda meno direttamente il notaio ma sarà opportuno in atto notarile fare riferimento alla aliquota di imposta sostitutiva ritenuta applicabile dalle parti (8 o 10,5 per cento).

I successivi punti della circolare affrontano le conseguenze fiscali in capo ai soci, sia in capo a soci di società di capitali sia in capo a soci di società di persone, e non rivestono particolare interesse per la stesura dell'atto notarile.

Sarà buona norma che il notaio inviti le parti a verificare col proprio fiscalista di fiducia le eventuali ulteriori tassazioni che potrebbero sortire in capo ai soci a seguito dell'assegnazione agevolata.

La parte II del capitolo I della circolare ribadisce quale è la base imponibile dell'assegnazione soggetta ad IVA ed esamina la disciplina delle assegnazioni dei vari tipi di fabbricati, senza peraltro elementi di novità rispetto a quanto già noto sulla base della vigente normativa.

Al punto 8 viene affrontato il comma 119 della norma agevolativa e anche a questo riguardo la circolare si limita ad una ripetizione pedissequa delle aliquote di legge seppur ridotte a metà, come previsto dal comma 119 stesso.

Per concludere, un concetto fondamentale della circolare 26/E, da tenere in considerazione e da eventualmente invocare nella stesura degli atti di assegnazione agevolata e di eventuali atti preparatori alla stessa, a mio avviso è il seguente, riportato al punto 3 del capitolo I:

"Il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000".

Questo concetto, riferito al cambio d'uso ma presumibilmente riferibile ad ogni operazione strumentale per l'ottenimento dell'agevolazione, dovrebbe consentire con maggior serenità la stipula di atti notarili ad hoc antecedenti l'assegnazione (cessioni o donazioni di quote, operazioni straordinarie, cambio sede, ecc) o l'adozione di strategie dell'imprenditore propedeutiche alla collocazione della propria fattispecie all'interno della norma agevolativa (chiusura attività, spostamento della stessa in altra sede, cambio di attività sociale, ecc), senza il timore di vedersi contestare elusioni fiscali (*rectius* "abusi del diritto"), in quanto "scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile".

Articolo pubblicato su Federnotizie: <http://www.federnotizie.it>

URL articolo: <http://www.federnotizie.it/brevi-note-sulla-circolare-26e-del-1-giugno-2016-assegnazione-agevolata-beni-ai-soci/>

Copyright © 2016 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.