

Le linee generali

I PRINCIPI GUIDA

Il riassetto della società passa da assegnazioni e cessioni

Calcoli più complicati se è difficile fissare il costo fiscale della partecipazione del socio

Giorgio Gavelli

■ Per le imprese (e per i loro consulenti) è nuovamente il momento di riaprire i fascicoli riguardanti l'opportunità di fruire dell'assegnazione (o cessione) agevolata ai soci di alcuni specifici beni (in particolare gli immobili non strumentali per destinazione), o di optare per la più radicale soluzione di trasformare la società (di persone o di capitali) in società semplice. Anche l'imprenditore individuale, in particolare se prossimo alla cessazione dell'attività, è più che mai interessato a valutare la convenienza di estromettere in forma agevolata gli immobili strumentali. Il nuovo round di operazioni caratterizzate da tassazione sostitutiva (spesso su imponibili "alleggeriti") è previsto dalla legge di Bilancio 2017, la quale, ai commi 565 e 566 del comma 1, ha sostanzialmente riaperto i termini sino al prossimo 30 settembre (31 maggio per l'estromissione), ponendo rimedio al fatto che, nel 2016, molte operazioni non si erano perfezionate per i troppi interrogativi riguardanti il trattamento fiscale, buona parte dei quali chiariti solo sul filo di lana, a due settimane dalla scadenza.

Le variabili in gioco

A fare la parte del leone, per la sua intrinseca complessità, è l'assegnazione dei beni ai soci, scarsamente esplorata fuori dalle "finestre" temporali in cui il legislatore detta disposizioni di particolare favore. Proprio questa "disabitudine" a frequentare l'istituto in esame, a fronte di operazioni quali la cessione o la trasformazione sicuramente più comuni negli studi professionali, rende l'assegna-

zione dei beni ai soci particolarmente ostica, con aspetti da approcciare con la massima cura. I rapporti tra società e socio, gli equilibri all'interno della compagine sociale, la progettata destinazione dei beni che si potrebbe assegnare, sono tutti elementi assai delicati, che giocano un ruolo non secondario nella pianificazione dell'operazione. Principi civilistici e conseguenze tributarie (rese particolarmente complesse dal fatto che il nostro sistema tributario - in particolare il Tuir ma anche il decreto Iva - non pare in grado di

disciplinare compiutamente la fattispecie) vanno trattati sulla base di un percorso contabile anch'esso poco definito, senza regole certe di riferimento. I precedenti approfondimenti dell'Amministrazione finanziaria (risalenti ai primi anni 2000) risultano spesso superati dal mutato assetto normativo, tanto è vero che i chiarimenti dell'Agenzia (circolari 26/E/2016 e 37/E/2016) hanno spesso innovato, talvolta andando al di là delle regole dettate dal legislatore, tentando di riempire vuoti che non spetterebbe all'interprete affrontare. Restano ancora diversi punti da chiarire, con il paradosso che le operazioni più difficili da gestire sono spesso quelle che hanno ad oggetto le società meno strutturate, ossia quelle in contabilità semplificata. L'assenza di un bilancio "formale" e di una modalità inconfutabile per determinare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione da parte del socio, complicano i calcoli e rendono difficili le valutazioni di convenienza.

La casistica operativa

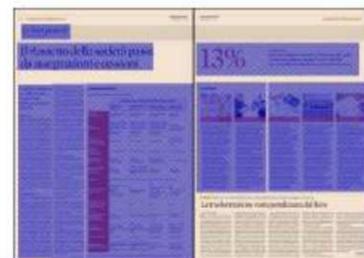
Al di là di questi aspetti delicati, occorre comunque ricordare che:

- 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;
- la relativa disciplina è applicabile a tutte le fattispecie regolate dal-

le norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti dall'articolo 47, comma 7, del Tuir. In conseguenza di queste premesse si ha che:

- l'attribuzione al socio di un bene senza riduzione contestuale di una posta del netto patrimoniale non può tecnicamente configurarsi come una assegnazione, ma, caso mai, come una cessione;
- le regole sull'assegnazione possono/devono combinarsi con quelle del recesso e della liquidazione, nell'ipotesi in cui l'operazione sia posta in essere nell'ambito di una di queste procedure;
- gli obblighi civilistici che impongono tempi specifici per la riduzione del capitale (articolo 2445, comma 3, e articolo 2482, comma 2, Codice civile) - richiamati anche nel caso di riduzione della riserva di rivalutazione (articolo 13, comma 2, legge 342/2000) - assumono rilievo nella progettazione dell'assegnazione in forma agevolata nei termini previsti dal legislatore.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



La mappa per orientarsi

Le possibilità operative offerte dalla nuova normativa

	Le opportunità riaperte dalla legge di Bilancio 2017 a confronto			
	Assegnazione beni ai soci	Cessione agevolata beni ai soci	Trasformazione in società semplice	Estromissione dell'immobile
SOGGETTI A CUI È RIVOLTA	Società di persone e di capitali	Società di persone e di capitali	Società di persone e di capitali	Imprese individuali
BENI AGEVOLATI	Immobili diversi da quelli esclusivamente strumentali e beni mobili registrati non utilizzati come strumentali	Immobili diversi da quelli esclusivamente strumentali e beni mobili registrati non utilizzati come strumentali	Immobili diversi da quelli esclusivamente strumentali e beni mobili registrati non utilizzati come strumentali	Immobili strumentali (al 31 ottobre 2016)
DATA IN CUI I BENI DOVEVANO ESSERE POSSEDUTI	Non previsto	Non previsto	Non previsto	31 ottobre 2016 (e al 1° gennaio 2017)
TERMINE PER ESEGUIRE L'OPERAZIONE	30 settembre 2017	30 settembre 2017	30 settembre 2017	31 maggio 2017
DECORRENZA DEGLI EFFETTI	Dalla data dell'operazione	Dalla data dell'operazione	Dall'iscrizione al Registro Imprese	Dal 1° gennaio 2016
BASE IMPONIBILE IMPOSTA SOSTITUTIVA	Differenza tra VN e CFR	Differenza tra CORR, purché non inferiore a VN (altrimenti VN), e CFR	Differenza tra VN e CFR	Differenza tra VN e CFR
OPZIONE	Per immobili: VN = VC	Per immobili: VN = VC	Per immobili: VN = VC	VN = VC
ALIQUOTE IMPOSTA SOSTITUTIVA	Società "di comodo": 8%/10,5% Riserve in sospensione d'imposta: 13%	8% 10,5% per società "di comodo"	8% 10,5% per società "di comodo" 13% per riserve in sospensione d'imposta	8% 13% per riserve in sospensione d'imposta
POSSIBILI EFFETTI SUI REDDITI DEI SOCI (O DEL TITOLARE)	SI	NO	SI	NO
EFFETTI SUL QUINQUENNIO DI POSSESSO DEGLI IMMOBILI	Decorre dall'assegnazione	Decorre dalla cessione	Non interrompe il periodo	Non interrompe il periodo
SCADENZE DI VERSAMENTO	60% entro il 30 novembre 2017 40% entro il 16 giugno 2018	60% entro il 30 novembre 2017 40% entro il 16 giugno 2018	60% entro il 30 novembre 2017 40% entro il 16 giugno 2018	60% entro il 30 novembre 2017 40% entro il 16 giugno 2018
AGEVOLAZIONI IVA	Non previste	Non previste	Non previste	Non previste
AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE	Imposta di registro: aliquote proporzionali ridotte al 50% Ipcatastali fisse	Imposta di registro: aliquote proporzionali ridotte al 50% Ipcatastali fisse	Non previste (le imposte sono già fisse)	Non previste (non vi è atto di trasferimento)

Vn= valore normale; Cfr= Costo fiscalmente riconosciuto; Corr= Corrispettivo; Vc= Valore catastale (articolo 52, comma4, Dpr 131/1986)

13%

L'aliquota

Sono tre le aliquote (8 e 10,5 e 13%) in base alle quali avviene la tassazione di tutte le riserve di utili che si considerano distribuite con la trasformazione

I punti chiave



ASSEGNAZIONI

Assegnazioni agevolate con riflessi fiscali variabili sui soci di società di capitali. Se con l'assegnazione, infatti, si distribuiscono riserve di utili, il reddito di capitale deve essere tassato in capo al socio il che, peraltro, avverrà con modalità diverse a seconda della natura del socio stesso (società, impresa o privato qualificato o non). Se, invece, si attribuiscono riserve di capitali, il fenomeno impositivo in capo al socio si determina solo in presenza del cosiddetto "sottozero" (attribuzione di riserve di capitale superiore al costo fiscale della partecipazione dello stesso socio). In merito alla fiscalità del socio assegnatario il sistema speciale che regola le assegnazioni agevolate nell'ambito della legge 208/2015, disapplica l'articolo 47 comma 1, ultimo periodo, con conseguente disinnescamento della presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di utile, e i commi 5, 6, 7



SOCIETÀ DI PERSONE

Anche le società di persone fanno i conti con la riapertura del termine per le assegnazioni agevolate. Nella determinazione dei costi e dei benefici, occorre sempre partire dal calcolo dell'imposta sostitutiva per la società, per poi passare a verificare gli effetti, diretti ed indiretti, in capo ai soci. Da valutare le modalità di contabilizzazione in relazione alla capienza delle riserve disponibili. Il primo step riguarda la quantificazione della sostitutiva. Occorre innanzitutto stabilire, ai fini della determinazione dell'aliquota, se la società è considerata, o meno, "di comodo", per almeno due anni nel triennio precedente a quello in cui si attua l'assegnazione. Il passaggio successivo è il calcolo della plusvalenza, che è pari al valore di assegnazione, meno il costo fiscalmente riconosciuto. Il valore di assegnazione, a sua volta, può essere scelto, per ogni singolo immobile, tra: valore normale; valore catastale; valore intermedio



CESSIONE O ASSEGNAZIONE

La scelta tra la cessione e l'assegnazione agevolata non è sindacabile dall'amministrazione finanziaria, ma comporta conseguenze differenti per la società e per i soci. Nella circolare 37/E/2016 l'agenzia delle Entrate ha precisato che tale scelta è preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore e dalla stessa può, quindi, originare un legittimo risparmio d'imposta, che esclude la possibilità che l'operazione venga considerata "abusiva".

Il ricorso alla cessione dei beni può avvenire anche perché non vi sono riserve, di utili o di capitale, da annullare in misura pari al valore attribuito ai beni assegnati in sede contabile, o perché non sussistono le condizioni per rispettare la par condicio tra i soci. Questi ultimi devono essere in grado di sostenere l'onere finanziario per l'acquisto, ma può essere previsto l'accollo di debiti della società, o il pagamento dilazionato del corrispettivo



BENI STRUMENTALI

È ancora possibile estromettere gli immobili strumentali della ditta individuale purchè siano posseduti al 31 ottobre 2016. Sono ammessi alla procedura i beni strumentali a condizione che gli stessi siano in regime d'impresa alla medesima data ed al primo gennaio 2017. Significa che se l'impresa è cessata entro la fine dello scorso anno l'estromissione non è ammessa. Ugualmente se al 31 ottobre scorso vigeva l'affitto dell'unica azienda, poiché ciò comportava la sospensione della qualifica di imprenditore, non si può accedere alla facoltà in esame. Non è di ostacolo la circostanza che l'impresa sia in liquidazione, né che l'attività sia cessata nei primi giorni del 2017. Va evidenziato che gli effetti dell'estromissione decorrono dal primo gennaio di quest'anno e dunque "coprono" anche le cessazioni intervenute prima della scadenza dei termini per l'opzione



LA DICHIARAZIONE

Per le società di capitali che devono dichiarare l'assegnazione o la trasformazione agevolata nella dichiarazione dei redditi del 2015, Unico SC 2016 (non in Redditi SC 2017), perché ad esempio con periodo d'imposta a cavallo d'anno, non è possibile inserire, nel relativo rigo RQ85, il «valore dei beni» oggetto dell'operazione, come viene richiesto dalla circolare 26/E/2016. Per le Entrate, infatti, l'opzione per le assegnazioni o le trasformazioni agevolate si ritiene «perfzionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni» e della «relativa imposta sostitutiva». Per le società che dal primo ottobre 2016 al 31 dicembre 2016 hanno assegnato o ceduto ai soci gli immobili e i beni mobili registrati (tutti non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa) è stata introdotta la nuova sezione XXII nei modelli Redditi SP e SC 2017, relativi al 2016

La modalità. Si applicano le regole previste per la cessione gratuita

Base imponibile da calcolare

Per le assegnazioni agevolate degli immobili che siano rilevanti ai fini Iva, la determinazione della base imponibile segue le regole delle cessioni a titolo gratuito, indipendentemente dall'applicazione del regime d'imponibilità o di esenzione e a prescindere dal fatto che l'operazione intervenga o meno durante il periodo di monitoraggio (di durata decennale, per gli immobili) valevole ai fini della rettifica della detrazione. Questo, in quanto si realizza un presupposto autonomo rispetto alle regole della rettifica, come precisa la circolare 37/E/2016 la quale, in linea con l'orientamento della giustizia europea (causa C-229/2015), pare evidenziare come, ancorché sia la rettifica sia la tassazione dell'autoconsumo/ assegnazione perseguano il fine di riportare in equilibrio il sistema, si tratti tuttavia di meccanismi che operano su piani distinti. Il metodo di calcolo Tornando alla questione della base imponibile, si ricorda che la precedente circolare 26/E/2016 ha precisato che questa, in caso d'assegnazione, non comprende il ricarico praticato sul mercato per quel bene, ma è costituita dal prezzo d'acquisto attualizzato. In pratica, si parte dal prezzo d'acquisto computando (in aumento) le spese incrementative sostenute sullo stesso (sempre che abbiano dato origine alla detrazione dell'imposta) e si deduce il deprezzamento subito dal bene, anche con riferimento a tali spese, per giungere al suo "valore residuo" all'atto dell'assegnazione. Ai fini della determinazione del deprezzamento, le Entrate (circolare 37/E) precisano ulteriormente che occorre tener conto della situazione dello specifico immobile e, dunque, delle variazioni negative rilevanti «sul piano tecnologico, di mercato, economico o normativo», dell'obsolescenza, deterioramento fisico e vetustà, in relazione alla tipologia di bene. Non essendo possibile fornire indicazioni di valenza generalizzata, pertanto, il suggerimento potrebbe essere quello di procedere a un esame della situazione dello specifico immobile oggetto d'assegnazione, avvalendosi di stime da parte di professionisti esperti, da poter far valere nel caso, tutt'altro che remoto (vista la discrezionalità che permea l'individuazione di tale valore), di una verifica da parte dell'amministrazione finanziaria. Prezzo d'acquisto e costo Quanto all'ipotesi in cui non vi sia un prezzo d'acquisto, perchè l'immobile è stato costruito e non acquistato, si dovrà fare riferimento al costo. Nelle ipotesi, invece, di mancanza assoluta del prezzo d'acquisto o del costo, è possibile rifarsi al prezzo d'acquisto di beni simili (se esistenti), tenendo conto dei prezzi di mercato per tale tipo di beni al momento dell'assegnazione. In tal modo l'agenzia delle Entrate pare aver finalmente preso posizione sul significato da attribuire all'espressione contenuta nell'articolo 13, comma 2, lettera c), del Dpr 633/1972 (che traspone nell'ordinamento interno la previsione dell'articolo 74 della direttiva 2006/112) secondo cui, per tali operazioni (ma lo stesso vale anche per le altre cessioni a titolo gratuito previste dalla norma), la base imponibile è rappresentata «dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili». Solo in queste situazioni, pertanto, è possibile ricorrere al valore di mercato dei beni ai fini della determinazione della base imponibile, dovendosi, in tutti gli altri casi, tornare alla regola generale per cui rileva il prezzo d'acquisto, inteso come «valore residuo» dei beni all'atto dell'assegnazione.