

Oggetto: Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata – Tassazione delle plusvalenze e il trattamento delle riserve in sospensione d'imposta.

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1, c. da 115 a 120) ha introdotto apposite norme agevolative per le seguenti operazioni:

- assegnazione di beni ai soci;
- cessione di beni ai soci;
- trasformazione di società commerciali in società semplici.

Le suddette operazioni devono essere perfezionate entro il 30/09/2016. Le condizioni per poter usufruire delle agevolazioni riguardano:

- la natura giuridica delle società (società di capitali o di persone commerciali);
- la natura dei beni assegnati (beni immobili, o beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale)¹;
- la qualifica dei soci (che devono risultare tali alla data del 30/09/2015).

Ne consegue che possono effettuare assegnazioni o cessioni agevolate le società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) e le società di capitali, quale che sia l'attività svolta, ed essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata i beni immobili (terreni e fabbricati), fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione, e i beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. La trasformazione in società semplice è invece possibile solo se le società hanno per oggetto esclusivo principale la gestione di tali beni.²

La tassazione delle plusvalenze.

¹ Secondo la C.M. 21/05/99, n. 112/E, e secondo la giurisprudenza di Cassazione, gli immobili detenuti per la locazione sono privi del requisito della strumentalità: che gli immobili rientrino, quindi, nelle categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), o che essi siano immobili di civile abitazione, la natura dell'attività esercitata (gestione e locazione) determina in via automatica l'inclusione degli stessi tra quelli agevolabili.

² Di solito, si tratta delle società immobiliari di gestione.

Al verificarsi delle predette condizioni, per le società assegnanti i benefici sono rappresentati:

- da un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5%, per le società di comodo per due annualità su tre del periodo 2013-2015) sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione o della cessione dei beni ai soci;
- dalla possibilità di determinare le suddette plusvalenze assumendo, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale;
- da un'imposizione sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione pari al 13%.

I medesimi benefici sono previsti in caso di trasformazione in società semplice, in quanto si realizza un fenomeno di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, del tutto analogo all'assegnazione.

In caso di cessione agevolata, ferme restando le aliquote delle imposte sostitutive, per la determinazione delle plusvalenze dovrà invece essere utilizzato il maggiore tra il corrispettivo di vendita e il valore normale/catastale.

Le riserve in sospensione d'imposta.

Sono assoggettate a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso che quelle tassate solo in caso di distribuzione³.

L'imposta sostitutiva si applica sempre in caso di trasformazione in società semplice, qualora la società che si trasforma ha iscritto, tra le poste del patrimonio netto, dette riserve. In caso di assegnazione agevolata, l'imposta sostitutiva si applica solo se, come contropartita dell'operazione, la società decide di annullare dette riserve. Tale fattispecie non riguarda i casi di cessione agevolata, in quanto, chiaramente, non vi è

³ Tra queste, le più comuni sono rappresentate dalle riserve di rivalutazione monetaria.

alcuna riserva di patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene (e ciò anche se il bene stesso è un immobile a suo tempo rivalutato).

Non rappresentano riserve in sospensione d'imposta, e non costituiscono quindi presupposto per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 13%, le riserve costituite a fronte della rivalutazione solo civilistica effettuata ai sensi del D.L. 185/2008, senza il pagamento dell'imposta sostitutiva, né è dovuta l'imposta sostitutiva sulle riserve precedentemente affrancate. Inoltre, qualora il saldo attivo di rivalutazione sia già stato utilizzato per la copertura delle perdite, con riduzione definitiva da parte dell'assemblea straordinaria, non si pongono più problematiche di tassazione della suddetta riserva.

Termini per il versamento dell'imposta sostitutiva.

Le società che si avvalgono delle disposizioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 hanno l'obbligo di versare il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

IVA e imposte indirette.

In generale, l'assegnazione ai soci è un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA, in quanto equiparata a una cessione di beni, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 6), del D.P.R. 633/1972. L'eccezione a tale regola generale si ha nell'ipotesi in cui i predetti beni siano stati acquistati senza che sia stata detratta l'imposta "a monte", ad esempio nel caso di acquisto di un immobile da un privato.

Ciò premesso, in caso di assegnazione di fabbricati, qualora l'operazione rilevi ai fini IVA, la principale questione attiene alla scelta del regime impositivo (di imponibilità o di esenzione).

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 83/2012, la società (a meno che non si tratti dell'impresa che ha effettuato la costruzione o il ripristino del bene da non più di 5 anni) può assegnare il fabbricato strumentale anche optando per il regime di esenzione IVA. In particolare, a decorrere dal 26 giugno 2012, anche le cessioni di fabbricati strumentali a favore dei "privati" (a cui sono assimilate le assegnazioni al socio) non rientrano più nell'ipotesi di imponibilità IVA obbligatoria (art. 17, c. 6, lett. a-bis), del D.P.R. 633/1972).

Se, da un lato, il regime di esenzione consente di non addebitare l'imposta in rivalsa al socio, dall'altro tale regime può comportare l'obbligo di rettificare la detrazione operata all'atto dell'acquisto del bene, ai sensi dell'art. 19 bis.2 del D.P.R. 633/1972. In caso di assegnazione di un fabbricato strumentale acquistato nel 2009, ad esempio, la società dovrebbe rettificare l'IVA detratta nella misura di quattro decimi (vale a dire per gli anni mancanti al decorso del periodo di osservazione fiscale che, per i fabbricati, è fissato in dieci anni dall'acquisto del bene, ai sensi comma 8). Per cui, se l'imposta era stata detratta all'atto dell'acquisto per euro 50.000,00, la rettifica da operare è pari a euro 20.000,00 (4/10 di euro 50.000,00), ammontare che dovrà essere assolto integralmente se l'assegnazione è effettuata in sede di scioglimento della società.

Per quanto concerne la base imponibile, ai sensi dell'art. 13, c. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972, i corrispettivi delle operazioni di assegnazione di beni ai soci sono costituiti "dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni", ovvero il costo di acquisto, diminuito dell'eventuale deprezzamento e aumentato delle eventuali spese sostenute per le migliorie eseguite tra l'acquisto e l'assegnazione⁴.

Quanto sopra detto vale altresì per le operazioni di trasformazione in società semplice.

⁴ Come sottolineato dalla stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 08/05/2013 n. C-142/12, in tale "prezzo di acquisto o di costo" devono anche essere computati gli incrementi e i decrementi di valore, ovvero bisogna assumere, di fatto, il valore residuo del bene all'atto dell'assegnazione.

Diversamente, in caso di cessione agevolata, l'imposta sul valore aggiunto si applica al corrispettivo pattuito per la cessione del bene.

Ai fini delle altre imposte indirette, l'agevolazione consiste nella riduzione al 50% dell'imposta di registro, se questa è dovuta in misura proporzionale, e nelle imposte ipotecaria e catastale dovute in misura fissa.

Schema riepilogativo.

Il seguente schema riassume la base imponibile delle operazioni ai fini delle imposte dirette e indirette, con particolare riferimento ai beni immobili.

Operazione	Imposte sui redditi	IVA	Imposta di registro
Assegnazione o trasformazione	Valore normale	Costo "rettificato" (art. 13, c. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972)	Valore venale
	Valore catastale		Valore catastale (solo per gli immobili abitativi assegnati a persone fisiche)
Cessione	Corrispettivo (se superiore al valore normale o catastale)	Corrispettivo	Valore venale
			Valore catastale (solo per gli immobili abitativi assegnati a persone fisiche)

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 02.02.2016

Studio Dattilo Commercialisti Associati