

Ai gentili clienti
Loro sedi

Assegnazione agevolata dei beni: soluzioni per garantire la proporzionalità del trattamento tra i soci

Premessa

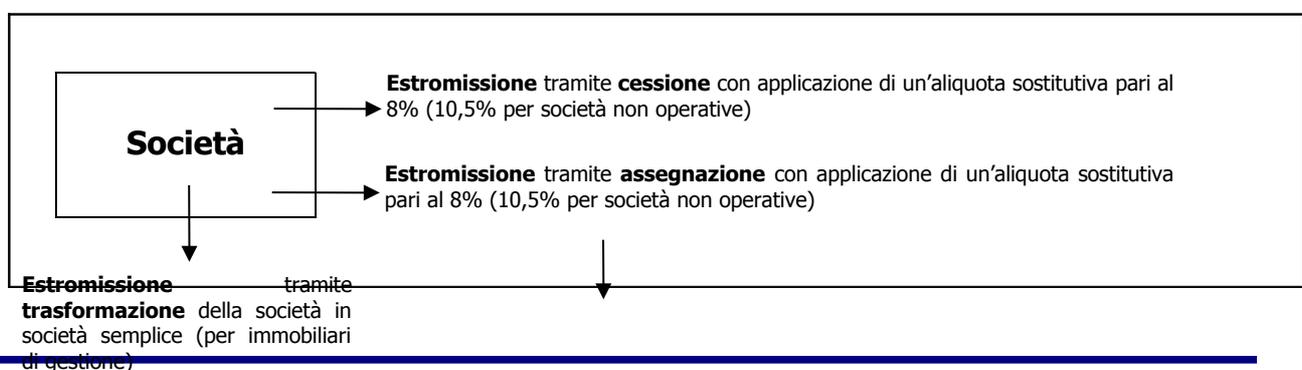
Con la **legge n. 208 del 28.12.2015** il legislatore ha introdotto **una agevolazione che consente**, in numerose ipotesi, di **scontare una tassazione agevolata sui beni assegnati o ceduti ai soci**. Le agevolazioni comprendono, in via del tutto generale,

- ✓ i **beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione**, diversi cioè da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività;
- ✓ i **beni mobili iscritti in pubblici registri, non** utilizzati quali beni **strumentali** nell'esercizio dell'impresa.

Per effetto dell'agevolazione:

- **il plusvalore realizzato con la cessione/assegnazione è soggetto a tassazione agevolata;**
- **il socio torna nella disponibilità personale del bene.**

Per effetto di tale agevolazione, i soci potranno ottenere la **personale disponibilità** dei beni agevolati scontando un'**imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRPEF e dell'IRAP pari all'8%**.



Il bene assegnato costituisce **utile in natura** per la parte eccedente all'importo a cui viene applicata l'imposta sostitutiva

Quali sono i beni oggetto dell'agevolazione?

→ per le società, i **beni immobili** ed i **beni mobili registrati non strumentali** (tranne in particolari casi)

Con riferimento alla **procedura di assegnazione** si segnala che a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di legge, questa dovrà essere operata nel **rispetto della proporzionalità del trattamento dei soci**: l'estromissione del regime di impresa, quindi, non dovrà andare ad esclusivo beneficio di uno o più soci, ma dovrà essere eventualmente compensato con la corresponsione di utilità a favore dei soci non assegnatari. Tra le varie modalità attuative di tale criterio segnaliamo, tra le altre, la corresponsione di una somma a favore del socio non assegnatario: se ad un socio viene assegnato un immobile, agli altri verrà corrisposta una somma equivalente.

Di seguito illustriamo i **principali strumenti** a disposizione dei soci per garantire la parità del trattamento economico derivante dall'assegnazione agevolata di beni.

Ho una società, posso applicare l'agevolazione? A quali beni?

Con riferimento alle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione, si deve segnalare che **la procedura, coinvolgendo almeno due soggetti, necessita della verifica di alcune condizioni di carattere soggettivo ed oggettivo, sia in capo alla società, sia in capo al socio.**

Con riferimento alla **natura giuridica delle società**, la legge di stabilità 2016 prevede che l'agevolazione possa essere applicata con riferimento alle **società di persone commerciali** (SNC e SAS) ed alle **società di capitali** (SRL, SPA e SAPA).

Relativamente ai soci, **le agevolazioni sono concesse alla condizione che:**

- i soci **siano iscritti a libro soci al 30.09.2015** (se il libro soci è previsto);
- i soci vengano **iscritti a libro soci entro il prossimo 31.01.2016** in forza di un **titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 01.10.2015.**

OSSERVA

L'agevolazione compete anche nel caso in cui **le partecipazioni siano intestate ad una società fiduciaria**. Con riferimento alle partecipazioni in usufrutto, l'agevolazione va riferita al nudo

proprietario.

Società	Soci
→ Società di capitali (tutti i tipi di società, ovvero SRL, SPA e SAPA);	→ Iscrizione a libro soci al 30.09.2015
→ Società di persone (solo le società di persone commerciali, quindi SNC e SAS)	→ In alternativa, i soci devono risultare iscritti al libro entro il 31.01.2016 in forza di un titolo con data certa anteriore al 01.10.2015

Con riferimento, invece, ai beni agevolati, **possono essere oggetto della misura agevolativa i beni immobili non strumentali** (sia terreni che fabbricati) ed i **beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali** (fatta eccezione per le partecipazioni in società).

OSSERVA

Stante il generale divieto previsto in riferimento agli immobili strumentali, si deve precisare che **le immobiliari di gestione che contemplano nel patrimonio immobili strumentali possono accedere in ogni caso all'agevolazione anche con riferimento a tali beni**. In questo caso, la natura dell'attività esercitata determina in via automatica la loro inclusione.

Possono essere ammessi, in deroga alla regola generale, i **beni strumentali per natura ed i beni patrimoniali non utilizzati per l'esercizio dell'attività** (o locati a terzi).

Quali sono i benefici fiscali?

Con riferimento alla **tassazione in capo alla società**, il **beneficio fiscale è rappresentato**, da una parte, **dall'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP**, e dall'altra **dalla determinazione delle plusvalenze assumendo quale valore di riferimento il valore catastale**. Si deve rilevare, inoltre, la possibilità di **applicare un'aliquota sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione ai soci**.

Analizzando le varie ipotesi agevolate, si deve indicare che:

- **nell'ipotesi di assegnazione di un bene, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del valore normale** (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato **consente l'assegnazione sulla base del valore normale o catastale** (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dall'assegnazione **si applica l'imposta sostitutiva dell'8%** (10,5% per le società non operative);

- nell'ipotesi di **cessione di un bene**, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del corrispettivo (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato consente **l'assegnazione sulla base del valore maggiore tra il corrispettivo e quello normale o catastale** (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dalla cessione **si applica l'imposta sostitutiva dell'8%** (10,5% per le società non operative);
- nell'ipotesi di **trasformazione della società (riservata alle immobiliari di gestione)**, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del valore normale (meno il costo fiscalmente riconosciuto), **il regime agevolato consente l'assegnazione sulla base del valore normale o catastale** (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dalla cessione **si applica l'imposta sostitutiva dell'8%** (10,5% per le società non operative);

Con riferimento all'**aliquota applicabile**, oltre a quanto esposto sopra, si riepilogano le aliquote applicabili e applicate in precedenti occasioni di estromissione.

ALIQUOTA D'IMPOSTA SOSTITUTIVA (IRPEF-IRES-IRAP)			
Società operativa	8%		
Società non operativa	10,5%		
Riserva in sospensione d'imposta	13%		
Regime delle società non operative ed applicazione dell'aliquota			
2013	2014	2015	Aliquota
Operativa	Operativa	Non operativa	8%
Non operativa	Operativa	Non operativa	10,5%
Non operativa	Operativa	Esclusa	8%
Esclusa	Esclusa	Esclusa	8%

In materia di determinazione dei maggiori valori sulla base del valore catastale, si deve segnalare che **è facoltà del contribuente determinare il valore del bene in una qualsiasi misura compresa nel valore minimo del valore catastale, e quello massimo valore normale**. Pertanto, il contribuente avrà la **possibilità di determinare** (entro un determinato range) **il valore da assoggettare ad aliquota sostitutiva**.

OSSERVA

A titolo esemplificativo, nel caso in cui venga assegnato al socio un immobile iscritto al valore fiscale di 60.000 euro, con valore catastale 80.000 euro e valore normale di 110.000 euro, il contribuente potrà decidere di assoggettare ad aliquota sostitutiva un **importo compreso tra 20.000** (ovvero 80.000-60.000) **e 50.000 euro** (ovvero 110.000-60.000).

Il regime fiscale di tassazione delle assegnazioni si applica sia in materia di imposte dirette, sia in materia di imposte di registro. **Rimane esclusa** dall'applicazione dell'agevolazione **l'IVA, che resta dovuta secondo le disposizioni ordinarie**. In materia di **imposta di registro**, invece, viene prevista:

- la **riduzione del 50% dell'imposta**;
- **l'applicazione della tassazione in misura fissa per le imposte ipotecarie e catastali**.

OSSERVA

Per le **cessioni soggette ad IVA**, la base imponibile è **rappresentata per le cessioni a titolo oneroso dal corrispettivo, mentre per le assegnazioni 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**.

Per l'applicazione dell'**imposta di registro**, invece, si deve fare riferimento al valore venale del bene (o al valore catastale nel caso di assegnazione di immobili abitativi a persone fisiche). Pertanto, si potrebbe verificare in concreto una "scollatura" tra il valore dei beni assegnati/ceduti ai fini dell'imposta sostitutiva ed ai fini IVA/imposte di registro.

Con particolare riferimento all'imposta di registro, il Consiglio Nazionale del Notariato ha aperto alla possibilità di applicare la determinazione del valore su base catastale anche al di fuori dell'ipotesi sopra menzionata. In ogni caso riteniamo necessario un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate sul punto.

Quali sono gli strumenti per garantire la proporzionalità di trattamento?

Considerato che la distribuzione di somme ai soci deve seguire il criterio di **proporzionalità delle quote** e che appare assai difficile che la società disponga di immobili di numero e valore tale da garantire un'assegnazione proporzionale di beni in natura, si ritiene che il criterio di proporzionalità possa essere rispettato attraverso alcuni strumenti di adattamento che di seguito illustriamo.

Assegnazione in comproprietà e successiva divisione

Uno strumento efficace ed immediato per **operare un'assegnazione proporzionale di immobili è rappresentata dalla assegnazione, nella misura della quota posseduta, di uno o più immobili ai soci**. In questo modo:

- viene **rispettato automaticamente il criterio di proporzionalità delle erogazioni**;
- nel caso in cui i soci **intendano mantenere la proprietà esclusiva** di uno o più immobili possono **procedere alla divisione**, che prevede la corresponsione di un'imposta di registro del 1%.

OSSERVA

Si ritiene che nel complesso tale **soluzione sia la più affidabile**, in quanto garantisce alla radice la proporzionalità delle assegnazioni e consente – sia pure in un secondo momento – l’assegnazione a proprietà esclusiva ai soci.

Assegnazione non proporzionale con conguaglio

Nel caso in cui **la società proceda all’assegnazione di immobili di valore diverso a due soci con la medesima partecipazione**, l’incongruità dell’assegnazione **può essere conguagliata:**

- tramite **l’erogazione di una somma in denaro al socio a cui viene attribuito l’immobile di valore inferiore;**
- tramite **accollo di un debito societario da parte del socio a cui è stato assegnato l’immobile di valore superiore**, oppure l’erogazione di una somma equivalente alla società.

Volendo esemplificare, nel caso in cui al socio A (50%) venga attribuito un immobile di valore pari a 100.000 euro, mentre al socio B (50%) venga attribuito un immobile con valore pari a 70.000 euro, può essere previsto un conguaglio in denaro di 30.000 euro a favore del socio B. In alternativa, il socio A si accollerà un debito societario o erogherà una somma alla società pari a 30.000 euro.

OSSERVA

Si ritiene che l’utilizzo di tale operazione sia eccessivamente collegata alla natura ed al valore degli immobili. Considerato che l’assegnazione costituisce utile in natura per una frazione del proprio valore (precisamente per il valore eccedente a quello affrancato) è possibile che un socio estragga un bene di valore ben superiore a quello attribuito come utile in natura. Non è detto che i beni (in natura, o in danaro) attribuiti ai restanti soci esprimano il medesimo potenziale economico. Si ritiene quindi che per l’utilizzo di tale artificio sia necessario uno specifico accordo tra i soci.

Assegnazione non proporzionale con conguaglio tra soci

Un altro metodo per porre rimedio alle sperequazioni tra le assegnazioni ai diversi soci è il conguaglio in denaro da parte di un socio a quello (o quelli) che hanno ricevuto beni di valore più modesto. Ad esempio, nel caso in cui al socio A (50%) venga attribuito un immobile di 300.000 euro mentre al socio B (50%) un immobile di 100.000 euro, il socio A può disporre un conguaglio in denaro a favore di A pari a 100.000 euro.

OSSERVA

Anche in questo caso, come nel precedente, si ritiene necessario uno specifico accordo sull’assegnazione dei beni che tenga in considerazione del valore effettivo dei beni.

Variazione delle quote di partecipazione

A fronte dell'assegnazione non proporzionale di beni ai soci si potrebbe pensare ad una **cessione preventiva delle quote a disposizione del soggetto che ha ricevuto il bene di maggior valore a beneficio di altri**. In buona sostanza, se le circostanze lo consentono i soci in previsione dell'assegnazione dei beni regolano tramite cessioni di quote i propri rapporti, così da evitare una successiva sperequazione delle assegnazioni.

OSSERVA

Anche in questo caso, come nei due precedenti, si ritiene necessario uno specifico accordo sull'assegnazione dei beni che tenga in considerazione del valore effettivo dei beni.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO