

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI IMMOBILI AI SOCI

CASISTICA

Relazione svolta al convegno "Assegnazioni e cessioni agevolate di immobili ai soci"

organizzato da Convenia S.r.l. a Milano il 10 maggio 2017

I

La società "Le Reti S.n.c. di Primo e C."

La società in nome collettivo "Le Reti S.n.c. di Primo e C.", composta da tre soci, svolge attività di realizzazione di recinzioni metalliche. Primo è titolare di una quota pari al 90% del capitale, Secondo è titolare di una quota pari al 5% del capitale, Terzo è titolare di una quota pari al 5% del capitale.

La società è comproprietaria per la quota indivisa in ragione di $\frac{1}{2}$ (un mezzo) di un immobile, censito in catasto con la categoria D/10, già utilizzato come sede sociale, ora trasferita in un nuovo opificio, a suo tempo conferito in società, all'atto della costituzione, dal socio Primo. La società non ha realizzato nell'immobile lavori di ristrutturazione, restauro o risanamento conservativo. Dopo il trasferimento della sede, l'immobile è utilizzato, in forza di un contratto di comodato, dal socio Primo come deposito al servizio della sua abitazione adiacente, per cui i soci intendono regolarizzare la situazione di fatto esistente con l'assegnazione agevolata dell'immobile al socio Primo.

Il costo fiscalmente riconosciuto della quota di $\frac{1}{2}$ è di euro 25.000 e la società ha riserve di utili disponibili iscritte in bilancio per euro 45.000; il valore catastale della quota immobiliare è di euro 35.000; Il valore di mercato attribuito dai soci alla quota immobiliare è di euro 40.000.

I soci concordano di assegnare la quota dell'immobile presente nel patrimonio sociale al socio Primo; intendono utilizzare la riserva di utili disponibile nel limite strettamente necessario per l'assegnazione dell'immobile al socio Primo il quale si dichiara disponibile a compensare in denaro pro-quota gli altri soci per il valore attribuito all'immobile assegnato.

Il bene da assegnare

Il bene da assegnare non rientra tra i beni strumentali per destinazione, utilizzati direttamente ed esclusivamente nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, per i quali non è consentita l'assegnazione agevolata (art. 1, comma 115, legge n. 208/2015). Infatti, la società ha trasferito la sede altrove ed ha concesso l'uso dell'immobile in comodato al socio.

Il diritto da assegnare

Nel patrimonio sociale è presente la quota indivisa in ragione di $\frac{1}{2}$ dell'immobile proveniente dal conferimento in società effettuato, all'atto della costituzione, dal socio Primo. Finalità dell'assegnazione agevolata è quella di far uscire dal patrimonio della società beni immobili non più utilizzati per l'attività d'impresa.

Non è consentito, con l'assegnazione, costituire o cedere diritti reali limitati, ad esempio usufrutto, nuda proprietà o diritti edificatori. È consentito assegnare un diritto reale limitato oppure una quota indivisa, a condizione che si realizzi la completa fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

L'utilizzo della riserva disponibile

A fronte dell'uscita dal patrimonio sociale della quota immobiliare sarà necessario ridurre la riserva di utili disponibile iscritta in bilancio per euro 45.000.

La riserva sarà ridotta per l'importo corrispondente al valore contabile del bene assegnato al socio Primo di euro 25.000.

La parità di trattamento tra i soci

Per il principio della parità di trattamento, i soci Secondo e Terzo hanno diritto di ricevere un valore pari al 5% ciascuno dell'immobile assegnato.

Se si ritiene che lo scopo principale della normativa sia consentire la fuoriuscita del bene non più produttivo dal patrimonio sociale, al fine della sua reimmissione nel mercato, e che l'annullamento della riserva iscritta in bilancio abbia la funzione principale di tutelare il patrimonio netto della società, che non deve subire un depauperamento per effetto dell'operazione di assegnazione agevolata, si può assecondare la richiesta dei soci di ridurre la riserva di utili iscritta in bilancio nella misura minima strettamente indispensabile e non si procede alla distribuzione della riserva disponibile in favore dei soci Secondo e Terzo, a tacitazione dello loro partecipazione sociale. Il socio Primo versa, attingendo al suo patrimonio personale, ai soci Secondo e Terzo un conguaglio in denaro a tacitazione del valore dell'immobile assegnato corrispondente alla loro partecipazione sociale. Per la determinazione del conguaglio si tiene conto del valore di mercato attribuito dai soci all'immobile assegnato di euro 40.000 per cui Primo versa al socio Secondo un conguaglio in denaro di euro 2.000 ed al socio Terzo un conguaglio in denaro di euro 2.000.

Se, al contrario, si aderisce alla tesi per cui la distribuzione di riserve è un presupposto sostanziale dell'operazione agevolata e deve essere effettuata dalla società a favore di tutti i soci, la società procederà all'assegnazione al socio Primo dell'immobile ed alla distribuzione a favore dei soci Secondo e Terzo di riserve di utili, in misura corrispondente alle rispettive partecipazioni sociali.

Trattamento tributario

L'immobile è stato conferito in società dal socio Primo. Il conferimento in società da parte di un privato non ha scontato l'I.V.A. per cui anche l'assegnazione si considera fuori campo I.V.A. (art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972).

La società non ha realizzato nell'immobile lavori di ristrutturazione, restauro o risanamento conservativo; non si pone dunque un problema di rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19, comma 2bis, D.P.R. n. 633/1972, eventualmente operata per le spese incrementative del valore dell'immobile che non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.

L'immobile da assegnare è un bene strumentale di categoria catastale D/10 per cui si applica l'aliquota del 4%, prevista dall'art. 4, lett. a), n. 2 e lett. d), tariffa, parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986, ridotta alla metà (art. 1, comma 119, legge n. 208/2015).

La società può esercitare l'opzione per la base imponibile catastale (art. 1, comma 117, legge n. 208/2015) a condizione che eserciti l'opzione per la base imponibile catastale anche per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

L'assegnazione sconta le seguenti imposte:

imposta di registro con aliquota del 2% (4% ridotta alla metà) sulla base imponibile catastale di euro 35.000

imposta ipotecaria euro 200 (art. 1, comma 119, legge n. 208/2015)

imposta catastale euro 200 (art. 1, comma 119, legge n. 208/2015)

imposta di bollo euro 230

II

La società "Eletroimpianti S.a.s. di Terzo e C."

Primo Secondo, Terzo e Quarto sono soci in parti uguali della società "Eletroimpianti S.a.s. di Terzo e C."; Terzo è socio accomandatario mentre Primo, Secondo e Quarto sono soci accomandanti.

La società non svolge più alcuna attività artigianale o commerciale da oltre dieci anni ed è titolare dell'opificio già utilizzato per l'attività sociale che costituisce l'unico cespite della società. I soci intendono procedere all'estromissione dell'immobile dalla società mediante l'assegnazione agevolata ai quattro soci in parti uguali e sciogliere la società.

L'immobile è stato acquistato dall'impresa costruttrice nell'anno 1975 e non è stato oggetto successivamente di interventi edilizi.

L'immobile è stato rivalutato nel patrimonio sociale al valore di euro 200.000, ai sensi dell'art. 1, commi da 140 a 146, legge n. 147/2013; il valore catastale dell'immobile è di euro 85.000. Non sono presenti nel patrimonio della società riserve di utili.

I soci, una volta effettuata l'assegnazione, procederanno alla vendita dello stesso, avendo già concluso una trattativa di vendita per il prezzo concordato di euro 190.000.

Liquidazione della società

La società non svolge più la sua attività da oltre dieci anni ed ha nel suo patrimonio solamente il cespite da assegnare.

È opportuno deliberare la messa in liquidazione della società, la nomina del liquidatore e l'attribuzione al liquidatore del potere di assegnare l'immobile ai quattro soci, con facoltà di contrarre con se stesso sia quale liquidatore sia quale socio assegnatario dell'immobile, ai sensi dell'art. 1395 c.c.

Per le società in liquidazione non si pone il problema dell'individuazione dei beni che possono essere assegnati poiché tutti gli immobili possono essere oggetto di assegnazione agevolata, essendo rispettata la finalità della legge che intende favorire la fuoriuscita dei beni che non sono più direttamente utilizzati per l'attività imprenditoriale.

Inoltre, per la società in liquidazione, che ha cessato di svolgere l'attività sociale, non è necessaria per potere effettuare l'assegnazione l'iscrizione in bilancio di una riserva disponibile poiché nella fase di liquidazione non si applica la disciplina a garanzia dell'integrità del capitale sociale. La tutela dei creditori è assicurata dal divieto per i liquidatori, sancito dall'art. 2280 c.c., di ripartire tra i soci, neppure parzialmente, i beni sociali finché non siano pagati i creditori della società o non siano accantonate le somme necessarie per pagarli. Il liquidatore dovrà quindi dichiarare che la società non ha debiti.

La rivalutazione

Il maggior valore attribuito al bene in sede di rivalutazione, eseguita ai sensi della legge n. 147/2013 nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2013, si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, e quindi è possibile nell'esercizio 2017 assegnare il bene tenendo conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione.

Trattamento tributario

L'operazione rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A. poiché l'immobile è stato acquistato dall'impresa costruttrice nell'anno 1975, quando già era stata istituita l'I.V.A. (1° gennaio 1973).

La società non ha eseguito negli ultimi cinque anni interventi edilizi nell'immobile per cui l'atto è I.V.A. esente e, per il principio di alternatività I.V.A./registro (applicabile per i beni strumentali anche alle operazioni I.V.A. esenti ex art. 40 del D.P.R. n. 131/1986) sconta le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna e l'imposta di bollo di euro 300 (trattandosi di atto soggetto a trascrizione ed a deposito presso il registro delle imprese).

Il valore contabile dell'immobile di euro 200.000 è superiore al valore catastale di euro 85.000 per cui l'operazione non dà luogo a plusvalenze né al pagamento dell'imposta sostitutiva.

Non è consigliabile optare per l'applicazione della base imponibile catastale perché si ridurrebbe notevolmente il valore di presa in carico del bene per i soci (euro 85.000 anziché euro 200.000) senza alcun vantaggio in quanto l'atto viene registrato con il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa.

Variante opzione I.V.A.

Trattandosi di operazione che rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A. come operazione esente, la società potrebbe optare per l'applicazione dell'I.V.A. (art. 10, comma 1, n. 8-ter, D.P.R. n. 633/1972). In tal caso l'assegnazione sarebbe soggetta ad I.V.A. e l'atto sconterebbe le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna e l'imposta di bollo di euro 300 (trattandosi di atto soggetto a trascrizione ed a deposito presso il registro delle imprese).

Variante fuori campo I.V.A.

Se l'immobile fosse stato acquistato prima del 1973 l'operazione sarebbe fuori campo I.V.A. e l'atto di assegnazione sconterebbe la seguente tassazione:

imposta di registro con aliquota del 2% (4% ridotta alla metà) sulla base imponibile di euro 200.000 (valore contabile) oppure di 85.000 (valore catastale) se la società optasse per la base imponibile catastale

imposta ipotecaria euro 200

imposta catastale euro 200

imposta di bollo euro 300 (trattandosi di atto soggetto a trascrizione ed a deposito presso il registro delle imprese)

La rivendita dell'immobile da parte dei soci

Non realizza abuso del diritto o elusione fiscale l'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, poiché si tratta di una facoltà che il legislatore non ha inteso evitare, con la conseguenza che il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile ai sensi dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Risoluzione Agenzia delle entrate n. 93/E del 17 ottobre 2016).

La successiva vendita dell'immobile da parte dei soci per il prezzo di euro 190.000 non dà luogo per i soci stessi a plusvalenze poiché l'immobile viene preso in carico dai soci allo stesso valore fiscalmente riconosciuto in capo alla società di euro 200.000. Diversamente, se la società optasse per utilizzare la base imponibile catastale per la tassazione dell'atto, la successiva rivendita per il prezzo di euro 190.000 darebbe luogo per i soci ad una plusvalenza tassabile.

III

“La ferramenta S.n.c. di Secondo e C.”

La società “La ferramenta S.n.c. di Secondo e C.”, composta dai soci Primo e Secondo, titolari dell'intero capitale sociale in parti uguali, ha nel suo patrimonio un negozio, attualmente locato, che è stato acquistato da un privato nell'anno 1995.

La società, che esercita la sua attività in un diverso negozio più adatto alle sue attuali esigenze, non ha iscritte nel suo bilancio riserve di utili.

Il socio Primo si è dichiarato interessato al negozio che ha un valore contabile di euro 25.000, un valore catastale di euro 45.000 ed un valore di mercato di euro 60.000.

I soci desiderano continuare lo svolgimento dell'attività sociale.

Il bene da assegnare

Il bene da assegnare non rientra tra i beni strumentali per destinazione, utilizzati direttamente ed esclusivamente nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, per i quali non è consentita l'assegnazione agevolata (art. 1, comma 115, legge n. 208/2015). Infatti la società non utilizza direttamente il negozio che è stato concesso in locazione.

Cessione agevolata

La società non ha iscritte nel suo bilancio riserve di utili per cui non può procedere all'assegnazione agevolata del negozio. È possibile la cessione agevolata del negozio al socio Primo il quale pagherà alla società il corrispettivo di euro 60.000 per la cessione dell'immobile.

Valore normale

Nel caso della cessione agevolata il valore normale dell'immobile, ai fini della determinazione della plusvalenza su cui calcolare l'imposta sostitutiva, corrisponde al corrispettivo indicato nell'atto di cessione (nel caso in esame euro 60.000). Se, però, il corrispettivo è pattuito in misura inferiore al valore catastale, il valore dell'immobile è determinato in misura pari al valore normale che può corrispondere, su richiesta della società, al valore catastale.

Nel caso in esame la cessione agevolata determina una plusvalenza per la società di euro 35.000 (a partire dal valore contabile di euro 25.000 fino al corrispettivo di euro 60.000) su cui si applica l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento.

Il corrispettivo pagato di euro 60.000 costituisce per il cessionario Primo il valore di presa in carico del bene o valore iniziale per determinare la plusvalenza nel caso di rivendita del bene prima che siano trascorsi cinque anni dalla cessione.

Trattamento tributario

L'immobile è stato acquistato da un privato, l'acquisto non ha scontato l'I.V.A. per cui l'assegnazione dell'immobile ai soci sarebbe fuori campo I.V.A. (art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972). Al contrario, la cessione dell'immobile ad un socio, in quanto atto di trasferimento a titolo oneroso della proprietà dell'immobile (prevalente rispetto alla destinazione dell'immobile a finalità estranee all'impresa), ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, integra il presupposto dell'I.V.A., a prescindere dalla circostanza che al momento dell'acquisto la società cedente non abbia operato la detrazione dell'imposta.

Si tratta di operazione I.V.A. esente, poiché la società non ha eseguito interventi edilizi nell'immobile negli ultimi cinque anni; è fatta salva la possibilità per la società di optare per l'applicazione dell'I.V.A. (art. 10, comma 1, n. 8-ter, D.P.R. n. 633/1972).

In entrambe le ipotesi l'atto sconta le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna e l'imposta di bollo di euro 300 (trattandosi di atto soggetto a trascrizione ed a deposito presso il registro delle imprese).

Alessandro Torroni