



**FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA**

NOTA OPERATIVA N. 11/2016

OGGETTO: L'assegnazione dei beni ai soci, chiarimenti del fisco e problematiche dei soci.

- Introduzione

L'Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 26/2016 e n. 37/2016, si è pronunciata sulla disciplina dell'assegnazione/cessione dei beni ai soci, introdotta dalla legge di Stabilità 2016.

Sono state confermate le principali interpretazioni di carattere generale fornite dalla dottrina, nonché dalla stessa Accademia Romana di Ragioneria (con la nota operativa 6/2016 che affrontava l'argomento esclusivamente nell'ottica della società assegnante), ed è stato affrontato il tema riguardante gli effetti in capo ai soci assegnatari/cessionari dei beni.

Proprio con riferimento alla posizione dei soci vi erano alcuni dubbi interpretativi che avrebbero potuto influenzare la scelta dell'agevolazione in oggetto. Per questo motivo si è scelto di pubblicare la presente nota operativa che affronta la normativa nell'ottica del socio assegnatario.

Saranno commentati, dunque, i principali chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria e saranno poi trattati, in particolare, alcuni aspetti contabili e fiscali che interessano gli assegnatari.

- I principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

L'agevolazione fiscale, come noto, consiste nella **tassazione delle plusvalenze, conseguite dalle società che assegnano o cedono i beni ai soci, con un'imposta sostitutiva.**

Le aliquote d'imposta, che sostituiscono l'imposta sui redditi e l'Irap, da applicare alla plusvalenza sono:

- 8% per le società operative;
- 10,5% per le società "di comodo";
- 13% per le società che assegnano beni mediante annullamento di riserve in sospensione d'imposta.

È prevista la **riduzione del 50% dell'imposta di registro**, se dovuta, e l'**applicazione delle imposte ipocatastali in misura fissa**.

Potranno usufruire della normativa in esame le seguenti società, anche se si trovano in stato di liquidazione:

- Società per azioni;
- Società in accomandita per azioni;
- Società a responsabilità limitata;
- Società in nome collettivo;
- Società in accomandita semplice;
- Società di armamento;
- Società di fatto che hanno per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciali.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che, non essendo previste dalla norma limitazioni di tipo soggettivo, **l'estromissione del bene potrà avvenire anche a beneficio di soggetti diversi dalle persone fisiche. Sempre che la qualifica di socio sia presente alla data del 30 settembre 2015.**

Interessante la precisazione secondo cui **il possesso della partecipazione non deve essere necessariamente ininterrotto**, nel periodo che intercorre tra il 30 settembre 2015 e la data di assegnazione.

Il socio che cede le quote dopo il 30 settembre e le riacquista prima dell'assegnazione, o cessione, rientra dunque nella normativa in rassegna.

Il possesso di quote tramite società fiduciarie non preclude l'assegnazione o la cessione agevolata, tuttavia è richiesta una prova certa che il rapporto fiduciario sia anteriore alla data del 30 settembre 2015.

Anche le società incorporanti, in caso di fusione, **e le società beneficiarie**, in caso di scissione, **potranno assegnare beni ai soci delle società fuse o scisse**, se questi ultimi possedevano le partecipazioni, nelle società fuse o scisse, al 30 settembre 2015.

In merito al requisito oggettivo è stato ribadito che **i beni che danno diritto alla tassazione sostitutiva sono esclusivamente quelli non strumentali per destinazione**, all'esercizio dell'attività d'impresa. In particolare:

- **Immobili** rientranti nella categoria dei **beni merce o patrimonio**, che per destinazione non sono strumentali all'attività d'impresa.
- **Beni mobili iscritti in pubblici registri**, che per destinazione non sono strumentali all'attività d'impresa.

È stato precisato che **si considerano “non strumentali per destinazione” anche gli immobili oggetto dell’attività d’impresa e produttivi di un loro reddito autonomo, attratto al reddito d’impresa**, come ad esempio gli immobili locati (sia se la locazione rappresenta l’oggetto dell’attività d’impresa sia se la locazione rappresenta un’attività accessoria).

La circolare sottolinea, inoltre, che **il cambio di destinazione d’uso del bene, effettuato in prossimità dell’estromissione del bene, costituisce una facoltà prevista dal legislatore al fine di conseguire un legittimo risparmio d’imposta.**

Ciò significa che l’amministrazione finanziaria non potrà mai contestare il cambio di destinazione d’uso quale attività elusiva, volta conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Un’ulteriore precisazione riguarda la **possibilità di cedere un diritto reale parziale sul bene** (es. usufrutto, uso ecc.) e non la piena proprietà.

L’agenzia delle entrate sostiene che la cessione di un diritto parziale possa rientrare nella normativa in oggetto **solo se comporta il totale trasferimento del bene dal patrimonio aziendale a quello dei soci.**

In sostanza è possibile avere quattro casistiche:

- **Società che possiede la piena proprietà e assegna, o cede, un diritto reale parziale.** In questo caso l’estromissione non dà diritto all’agevolazione.
- **Società che possiede un diritto parziale** (es. usufrutto) **e assegna, o cede, il diritto al socio che già detiene altro diritto reale** (es. nuda proprietà), in questo caso l’estromissione dà diritto all’agevolazione. In questa ipotesi, infatti, il bene diventa definitivamente di piena proprietà del socio assegnatario/cessionario.
- **Società che possiede la piena proprietà dei beni e assegna diritti diversi a soci diversi** (es. nuda proprietà ad un socio e usufrutto ad altro socio). In questo caso l’estromissione dà diritto all’agevolazione. Anche in questa circostanza infatti l’estromissione del bene è totale ed è a favore dei soci.
- **Società che assegna un diritto parziale ad un socio e cede ad un terzo altro diritto reale.** In questo caso l’assegnazione nei confronti del socio non dà diritto all’agevolazione. Dalla lettura delle due circolari, infatti, si evince che il trasferimento deve essere totalmente a favore dei soci.

Per quanto riguarda l’Iva è stato ribadito che **l’assegnazione rappresenta un’operazione rientrante nell’ambito di applicazione dell’Iva.**

La base imponibile, sempre che non si tratti di una cessione esente, **sarà data dal prezzo di acquisto o dal costo determinato alla data dell’assegnazione.**

Per i beni ammortizzati è considerato corretto, viste anche le sentenze della Corte di Giustizia UE C-322/99 e C-323/99, **che il valore residuo del bene sia preso a riferimento per calcolare la base imponibile.**

Sarà inoltre necessario valutare eventuali **incorporazioni di altri beni** nel bene assegnato nonché le altre **spese sostenute per riparare e completare il bene** durante la sua vita aziendale. **Tutti questi elementi incrementeranno la base imponibile Iva.**

- Tipologie di assegnazioni.

Da un punto di vista contabile l'assegnazione di beni da parte dell'impresa comporta l'estromissione di attività patrimoniali a fronte di una riduzione del patrimonio netto.

Pertanto è possibile che l'assegnazione sia la conseguenza:

- Di una riduzione di capitale sociale o di riserve di capitale;
- Di una distribuzione di utili o di riserve di utili;

Si avranno conseguenze diverse in capo ai soci a seconda di quale sia la causa dell'assegnazione e la natura del soggetto assegnatario.

In caso di distribuzione di riserve **l'art. 47 del Tuir**, nel secondo periodo del comma 1 e nei commi da 5 a 8, prevede una serie di presunzioni legali secondo cui, **a prescindere da quanto dichiarato nelle delibere assembleari si considerano prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve di utili, per la parte non accantonata in sospensione d'imposta.**

Da un punto di vista fiscale, dunque, è possibile distribuire le riserve di capitale solo esauriti gli utili e le riserve di utili.

La norma in rassegna, invece, dispone una deroga a tale principio generale. Infatti il comma 118, dell'art. 1, **stabilisce che non sono applicabili le presunzioni di cui sopra.**

La società, usufruendo dell'agevolazione, può scegliere dunque liberamente se distribuire utili o riserve di capitale.

L'agenzia delle entrate, con circolare n. 37, ha precisato, chiarendo quanto affermato con il precedente documento di prassi, che *“la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata (...) per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e **non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva**”.*

Qualora invece la disapplicazione dell'art. 47 fosse stata limitata all'importo della base imponibile vi sarebbero state rilevanti complicazioni nonché un evidente contrasto con la disposizione normativa.

- **Assegnazione con distribuzione di riserve di capitale, conseguenze per i soci di società di capitali.**

In caso di assegnazione con riduzione di riserve di capitale, **da un punto di vista fiscale, il costo riconosciuto della partecipazione dovrà essere rideterminato.**

Al costo fiscale pre-assegnazione dovrà essere sommato il valore affrancato dalla società, cioè la plusvalenza tassata con imposta sostitutiva. **Contestualmente dovrà essere sottratto il valore del bene, o meglio quello rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza in capo alla società** (valore normale o valore catastale).

Se il costo fiscale della partecipazione assume valore negativo dovrà essere tassato secondo le regole ordinarie, cioè con le regole per la tassazione dei dividendi di cui si dirà più avanti.

Va sottolineato che il comma 118, dell'art. 1 della legge di stabilità 2016, **dispone che il costo fiscale della partecipazione debba essere ridotto del valore normale del bene assegnato, mentre gli esempi della circolare n. 26/2016 fanno riferimento al valore preso in considerazione ai fini del calcolo della plusvalenza**; per gli immobili infatti è prevista la facoltà di calcolare la plusvalenza considerando il valore catastale in luogo del valore normale.

Questa interpretazione potrebbe comportare un ulteriore beneficio per il socio, in quanto si potrebbe determinare un costo della partecipazione più alto e, in caso di successiva vendita, una plusvalenza fiscale più bassa (o una minusvalenza più alta) .

Il costo fiscale del bene assegnato, che l'assegnatario dovrà prendere in considerazione per le eventuali cessioni future, infine, **sarà quello che è stato preso come riferimento per il calcolo della plusvalenza tassata con aliquota sostitutiva** (valore normale o valore catastale).

TABELLA RIASSUNTIVA	
ASSEGNAZIONE MEDIANTE RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE	
COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE	
+	
PLUSVALENZA TASSATA CON IMPOSTA SOSTITUTIVA	
-	
VALORE DEL BENE UTILIZZATO PER IL CALCOLO DELLA PLUSVALENZA (valore normale/catastale)	
=	
COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE (se negativo rappresenta distribuzione di dividendi)	

Es.1

Si ipotizza un'assegnazione a beneficio di una società di capitali. Il bene ha un valore normale di 100.000€ e un costo fiscale/contabile di 50.000€. La società assegnante sceglie di calcolare la plusvalenza considerando il valore catastale che si ipotizza pari a 80.000€. La riserva distribuita è pari a 50.000€.

La plusvalenza tassata con imposta sostitutiva è dunque 30.000€ (80.000-50.000).

Si ipotizza che la partecipazione ha un valore fiscale di 90.000€.

Il valore fiscale post assegnazione sarà dunque :

- 90.000 (valore pre-assegnazione) + 30.000 (plusvalenza tassata con imposta sostitutiva) – 80.000 (valore utilizzato per calcolare la plusvalenza) = 40.000 €.

Costo fiscale del bene per il socio = 80.000 (pari al valore rilevante per il calcolo della plusvalenza).

Da un punto di vista contabile la società assegnataria dovrà in primo luogo rilevare un “*provento da partecipazione*”, voce C-15) del Conto Economico.

Il dividendo, così come previsto dall’Oic 21, va rilevato per competenza alla data della delibera di assegnazione, cioè nel momento in cui sorge il diritto alla riscossione per la società partecipante.

L’importo da rilevare come provento è pari all’importo della riserva distribuita. Il fatto che si tratti di una riserva di capitale non fa cambiare la natura del ricavo per la società assegnataria.

Crediti vs/ soc. partecipata	A	Proventi da partecipazioni	50.000
------------------------------	---	----------------------------	--------

Il ricavo così conseguito sarà totalmente non imponibile perché l’art. 47 del Tuir stabilisce che le attribuzioni di riserve di capitale sono irrilevanti da un punto di vista reddituale.

Successivamente si dovrà provvedere a rilevare il pagamento del dividendo mediante l’assegnazione del bene. In questa fase **si dovrà prendere in considerazione la valutazione del bene fatta tra le due società.**

È possibile infatti che il valore attribuito in fase di assegnazione sia differente dall’importo della riserva distribuita. In sostanza è possibile avere tre casistiche:

1. Importo della riserva distribuita = valore attribuito al bene ;
2. Importo della riserva distribuita > valore attribuito al bene;
3. Importo della riserva distribuita < valore attribuito al bene ;

Nel caso in cui vi sia una differenza tra valore attribuito al bene dalle parti e ammontare della riserva distribuita, si dovrà provvedere a rilevare contabilmente il “valore attribuito all’immobile”.

Riprendendo l’esempio proposto, si ipotizza che il valore attribuito tra le parti al bene assegnato sia pari a 60.000€ e le riserve annullate siano pari a 50.000€. Il socio dovrà pagare un conguaglio pari a 10.000€.

Si ipotizza anche che il bene è strumentale, per l'assegnatario, e pertanto viene contabilizzato tra le immobilizzazioni.

In questo caso le scritture da rilevare (tralasciando, per semplicità, le problematiche relative all'Iva) sono:

Immobili	A	Diversi	60.000	
		Crediti vs/ soc. partecipata		50.000
		Debiti vs/ soc. partecipata		10.000

Si ritiene che, in questo caso, poiché l'assegnatario in parte riconosce un corrispettivo per il bene, **il costo fiscale del bene sarà pari al valore del bene considerato per il calcolo della plusvalenza, tassata con imposta sostitutiva in capo all'assegnate, incrementata del prezzo corrisposto (10.000).**

Se il bene assegnato farà parte delle immobilizzazioni si dovrà tener conto anche dei costi accessori necessari affinché il bene possa essere durevolmente ed utilmente inserito nel processo produttivo al fine di **capitalizzarli e sommarli al valore del cespite**, sempre che il valore così risultante non superi il valore recuperabile mediante l'uso.

In sede di dichiarazione dei redditi si dovrà rilevare una **variazione in diminuzione** del reddito pari all'ammontare del dividendo percepito:

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) - 50.000 €.

Il secondo aspetto contabile da prendere in considerazione riguarda il **valore della partecipazione iscritta in bilancio al costo d'acquisto**. Secondo i corretti principi contabili, infatti, il valore delle partecipazioni deve essere costantemente monitorato.

L'estromissione di beni della società partecipata, in particolar modo l'estromissione di immobili, potrebbe determinare una perdita durevole di valore della partecipazione.

In caso di effettiva perdita di valore si dovrà rettificare il costo della partecipazione iscritto in bilancio utilizzando la **voce del conto economico D19 a) "svalutazioni di partecipazioni"**:

Svalutazioni di partecipazioni	A	Partecipazione X		xxxxx
--------------------------------	---	------------------	--	-------

In questo modo **la rettifica del valore è imputata interamente nell'esercizio in cui si è verificata la perdita di valore.**

Si precisa che, **ai fini civilistici, il valore della partecipazione non deve essere influenzato dal costo fiscale della partecipazione**, così come determinato in base alla normative sulle assegnazioni agevolate.

Le rettifiche di valore dovranno poi essere evidenziate in nota integrativa precisando i criteri utilizzati nella valutazione.

- **Assegnazione con distribuzione di riserve di utile.**

Da un punto di vista meramente contabile l'assegnazione mediante distribuzione di utili, o riserve di utili, non comporta particolari differenze rispetto al caso della riduzione di riserve di capitale.

Dovranno pertanto essere rispettati **i tre passaggi precedentemente esaminati:**

1. Rilevare il dividendo costituito dalla riserva di utile distribuita.
2. Rilevare il bene ricevuto, incorporando eventuali spese accessorie sostenute e considerando eventuali conguagli.
3. Considerare la necessità di svalutare la partecipazione.

Da un punto di vista fiscale, invece, a **differenza del caso precedentemente esaminato, l'assegnatario non dovrà variare il costo fiscale della partecipazione posseduta.**

Trattandosi di distribuzione di utili, inoltre, **il socio assegnatario subirà la tassazione del dividendo per la parte non coperta dall'imposta sostitutiva.**

La circolare 37/E prevede, in particolare, che la parte di dividendo da tassare sia pari alla differenza tra valore normale (o catastale) del bene assegnato e la base imponibile dell'imposta sostitutiva.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva, che ridurrà l'entità del dividendo tassato con le modalità ordinarie, è pari:

- Alla differenza tra valore normale/catastale e valore fiscale dei beni.
- All'entità delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente annullate.
Queste riserve, come chiarito dalla circolare 37/E possono essere annullate solo se le riserve di capitale e di utili sono già state interamente utilizzate.

Segue Esempio 2.

Si considerino i seguenti dati:

- Utili distribuiti 100.000€;
- Valore normale 95.000€;
- Valore catastale del bene 90.000€;
- Costo fiscale del bene per la società assegnante 70.000;
- Plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva 20.000 (90.000-70.000);
- Dividendo da tassare secondo le regole ordinarie 70.000 (90.000-20.000).

Secondo l'agenzia delle entrate, dunque, **l'importo da tassare come dividendo non è influenzato dall'entità degli utili distribuiti.**

Il dividendo così determinato sarà poi assoggettato ad Irpef o Ires secondo le modalità ordinarie:

- a) Socio soggetto Irpef con partecipazione qualificata:** base imponibile pari al 49,72% del dividendo ($70.000 \cdot 0,49 = 34.300$) assoggettata ad aliquota progressiva.
- b) Socio soggetto Irpef con partecipazione non qualificata:** base imponibile pari a 100% del dividendo (70.000) assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%.
- c) Socio soggetto Ires:** base imponibile 5% del dividendo ($70.000 \cdot 0,05 = 3.500$) aliquota al 27,5%.

Conclusioni.

Con le circolari n.26 e n.37 del 2016 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato alcuni aspetti riguardanti la normativa sull'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

La norma presenta diverse problematiche applicative dovute, in particolar modo, al diverso trattamento fiscale e contabile delle poste interessate.

Gli operatori dovranno dunque far particolare attenzione a non confondere gli elementi che hanno una rilevanza esclusivamente fiscale rispetto a quelli puramente contabili.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti