



NOTA OPERATIVA N. 6/2016

OGGETTO: Assegnazione e cessione dei beni ai soci.

- Introduzione

Una delle più interessanti novità introdotte dalla Legge di stabilità 2016, (**Legge 208/2015** pubblicata nella GU n. 302 del 30 dicembre 2015), è sicuramente quella riguardante la possibilità di tassare con imposta sostitutiva le plusvalenze derivanti dall'assegnazione, o dalle cessioni, di beni ai soci.

Questa **agevolazione fiscale**, disciplinata **dall'art.1, commi 115-120, delle Legge citata**, ha come obiettivo quello di rendere più conveniente l'estromissione di beni non strumentali all'attività d'impresa.

La novità risulta ancor più vantaggiosa, considerato il fatto che ha un impatto anche sulle imposte indirette, eventualmente dovute a seguito della cessione/assegnazione, quali l'imposta di registro e le imposte ipocatastali.

Con la presente nota operativa si analizzeranno i principali aspetti fiscali e contabili, considerate anche le nuove disposizioni in tema di bilancio d'esercizio, che le società interessate dovranno affrontare.

Con riferimento alla **posizione dei soci**, invece, si attenderà l'apposita circolare dell'Agenzia delle Entrate che dovrebbe essere pubblicata a giorni. Detta circolare dovrebbe affrontare, infatti, alcune questioni controverse relative ai soci assegnatari/cessionari.

- Presupposti soggettivi e oggettivi.

Prima di affrontare gli aspetti contabili e operativi della norma in rassegna è utile chiarire quali sono i **soggetti che potranno usufruire della tassazione agevolata.**

Il comma 115 fa un elenco tassativo:

- Società in nome collettivo.
- Società in accomandita semplice.

- Società a responsabilità limitata (per cui rientrano di diritto anche le Srl semplificate e le Srl unipersonali).
- Società per azioni.
- Società in accomandita per azioni.
- Società che hanno per **oggetto esclusivo o principale** la gestione dei beni rientranti nella disposizione a condizione che si trasformino in società semplici entro il 30 settembre 2016.

Risultano escluse, dunque, le società cooperative, le società consortili, le associazioni professionali, i consorzi e in generale gli enti non commerciali.

L'assegnazione dei beni potrà avvenire esclusivamente **nei confronti dei soci che risultano iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2015**, nei casi in cui il libro sia obbligatorio per legge.

L'iscrizione nel libro soci darà altresì diritto al beneficio, se avvenuta entro il 31 gennaio 2016, qualora risulti un atto di trasferimento con data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Si ritiene che **per le società che non hanno l'obbligo di istituire un libro soci**, come ad esempio le s.r.l., **farà fede la data di iscrizione nel registro imprese.**

I soci assegnatari/cessionari del bene **potranno essere privati, esercenti attività d'impresa o professionale e persone giuridiche. La norma, infatti, non prevede alcuna limitazione di tipo soggettivo.** In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la circolare 112/1999 che affrontava un'agevolazione analoga.

Tra i beneficiari rientrano anche gli eredi dei soci, a patto che il "*de cuius*" avesse, al momento del decesso, i requisiti per godere dell'agevolazione. In tal senso si è espresso il **Notariato** con lo studio 20-2016/T.

I beni che possono essere assegnati/ceduti ai soci alle condizioni agevolate sono **sia i beni mobili che i beni immobili.**

La norma stabilisce, **con riferimento ai beni immobili**, che **sono esclusi** dall'agevolazione **gli immobili di cui all'art. 43 comma 2 del Tuir, e cioè:**

- Gli immobili strumentali per destinazione.
- Gli immobili strumentali per natura, utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Di conseguenza restano inclusi, vista anche l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate manifestata con la citata circolare, **i seguenti immobili:**

- **Immobili merce.**
- **Immobili patrimonio.**

In sostanza **la discriminante, che determina l'esclusione o meno**, tra gli immobili che danno diritto all'imposta sostitutiva, **è l'utilizzo del bene quale bene strumentale.**

Un caso particolare è quello relativo agli **immobili dati in locazione da società di gestione immobiliare**. **Con riferimento a questa fattispecie la circolare 112/1999 si è espressa in senso favorevole all'inclusione tra i beni agevolabili.**

Per quanto riguarda le **caratteristiche che devono avere i beni mobili**, invece, la norma richiede i seguenti requisiti:

- **Iscrizione in pubblici registri** (come ad esempio gli autoveicoli, automezzi e imbarcazioni).
- **Utilizzo come bene non strumentale.**

Dal tenore letterale della norma non risultano cedibili, a condizioni agevolate, le quote societarie per le quali restano applicabili le regole della *participation exemption*, se ne sussistono i requisiti.

Il termine per effettuare l'assegnazione o la cessione è il 30 settembre 2016.

- **Calcolo dell'imposta sostitutiva.**

La norma in rassegna prevede che le plusvalenze derivanti dalla cessione o dall'assegnazione di beni ai soci siano tassate con imposta sostitutiva dell'Ires/Irpef e dell'Irap.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari all'8% per le sole società operative. Cioè per le società che non risultino società di comodo in base alla normativa vigente.

Le società non operative, in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti, scontano invece un'aliquota del 10,5%. Per applicare l'aliquota maggiorata non è necessario, dunque, che i periodi di non operatività siano consecutivi nel triennio d'osservazione.

Si ricorda che, a decorrere dal 2014, **sono considerate società di comodo quelle che si trovano in una delle seguenti casistiche:**

1. Perdita fiscale per cinque anni consecutivi.
2. Perdita fiscale per quattro anni e reddito inferiore a quello minimo (ex art. 30 della L. n. 724/1994) per un anno. Come noto i quattro anni di perdita possono non essere consecutivi nel quinquennio di osservazione.
Una società che risulta in perdita nei primi due anni del quinquennio, reddito inferiore al minimo nel terzo anno e perdita nei successivi due anni è considerata di comodo.
3. Mancato superamento del test di operatività.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva sale al 13% in caso di annullamento di riserve in sospensione d'imposta. Questa eventualità è possibile unicamente nel caso di assegnazione del bene.

Con riferimento alla modalità di calcolo della base imponibile, va osservato che si dovrà operare in modo diverso a seconda che si tratti di assegnazione o cessione.

In caso di assegnazione, la plusvalenza, da tassare con imposta sostitutiva, è pari alla differenza tra valore normale del bene, determinato secondo le regole dettate dall'art. 9 del Tuir, e costo fiscale del bene.

Per gli immobili la norma consente di determinare il valore normale con le regole previste per il calcolo del valore catastale, ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.p.r. 131/1986. Questa previsione rappresenta un ulteriore beneficio, in quanto solitamente il valore catastale degli immobili è inferiore a quello "normale".

Per utilizzare il valore catastale sarà necessaria l'esplicita richiesta del beneficio, così come previsto per il "prezzo valore", nell'atto di assegnazione/cessione dell'immobile.

TABELLA RIEPILOGATIVA	
BASE IMPONIBILE IN CASO DI ASSEGNAZIONE	
BENI MOBILI	BENI IMMOBILI
Valore normale (meno) Costo fiscale	Valore normale o valore catastale (meno) Costo fiscale

Per le cessioni, si dovrà considerare invece la differenza tra prezzo di vendita e valore fiscale del bene.

Per un comprensibile scopo antielusivo, è previsto che **se il prezzo risulta inferiore al valore normale si dovrà considerare quest'ultimo**, per calcolare la plusvalenza da sottoporre a tassazione sostitutiva.

Anche per le cessioni di immobili è prevista la **possibilità di scegliere tra valore catastale, ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.p.r. 131/1986, e valore normale ex art. 9 del Tuir.**

Tuttavia la norma deve essere letta con attenzione, con riferimento alla possibilità di utilizzare il minore dei due valori (normale/catastale). Dal tenore letterale della norma si evince che **si potrà scegliere uno dei due valori solo se il prezzo di cessione è inferiore ad entrambi.**

Es.1 Si cede un immobile con costo fiscale di € 50.000.

- Valore Normale: 350.000
- Prezzo di cessione: 300.000
- Valore catastale: 200.000

In questo caso la società potrà scegliere di considerare quale valore normale il valore catastale. **Ai fini del calcolo della plusvalenza fiscale, però, si dovrà considerare il prezzo di cessione dell'immobile.** La plusvalenza da tassare con aliquota sostitutiva sarà pari a € 250.000 (300.000-50.000).

Es.2 Si cede un immobile con costo fiscale di € 50.000.

- Valore Normale: 350.000
- Prezzo di cessione: 100.000
- Valore catastale: 200.000

In questo caso, ai fini del calcolo della plusvalenza fiscale, si potrà considerare il valore catastale in luogo di quello normale. La plusvalenza da tassare con aliquota sostitutiva sarà pari a € 150.000 (200.000-50.000).

TABELLA RIEPILOGATIVA	
BASE IMPONIBILE IN CASO DI CESSIONE	
BENI MOBILI	BENI IMMOBILI
Prezzo di cessione (o valore nominale, se superiore al prezzo di cessione) (meno) Costo fiscale	Prezzo di cessione (o, a scelta, valore nominale / valore catastale, se entrambi superiori al prezzo di cessione) (meno) Costo fiscale

Il versamento dell'imposta dovrà avvenire in due rate:

1. **Prima rata:** scadenza 30 novembre 2016, pari al 60% dell'imposta dovuta.
2. **Seconda rata:** scadenza 16 giugno 2017, pari al 40% dell'imposta dovuta.

La normativa in rassegna prevede, inoltre, i seguenti benefici:

1. **Imposta di registro ridotta del 50%, se dovuta.**
2. **Imposte ipotecarie in misura fissa.**
3. **Imposte catastali in misura fissa.**

Gli sconti previsti sull'imposta di registro e sulle imposte ipocatastali saranno fruibili anche in assenza di una plusvalenza fiscale, cioè quando ad esempio il prezzo di cessione è pari al costo fiscale del bene.

L'assegnazione e la cessione agevolata di beni ai soci non produce effetti, invece, **per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto** che sarà dovuta, pertanto, secondo le regole ordinarie.

- Aspetti contabili.

Le scritture contabili da effettuare saranno diverse nel caso di cessione rispetto all'assegnazione del bene.

In entrambi i casi è **fondamentale non confondere la plusvalenza fiscale**, che rappresenta la base imponibile dell'imposta sostitutiva, **con l'eventuale plusvalenza contabile** che ha invece esclusiva valenza civilistica.

Una differenza tra la plusvalenza fiscale e quella contabile può, infatti, verificarsi se:

- Vi è un disallineamento tra valori di bilancio e costo fiscalmente riconosciuto.
- La plusvalenza fiscale è determinata come differenza tra valore normale/catastale e costo fiscale.

- Al bene viene attribuito un valore differente da quello contabile in fase di assegnazione.

Nel prosieguo della nota operativa si tratteranno alcune possibili casistiche che le società potrebbero affrontare.

Da un punto di vista contabile **la cessione del bene comporta** :

- Un ricavo di vendita se il bene fa parte delle merci.
- La rilevazione di una plusvalenza, o di una minusvalenza, negli altri casi.

In caso di plusvalenza, ovvero di ricavo di vendita, **si dovrà rilevare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.**

Es.3 cessione di immobile patrimonio al “socio X”:

- Prezzo di vendita 100.000 €.
- Trattandosi di un immobile si ipotizza che la cessione non è assoggettata ad IVA.
- L'immobile è iscritto in bilancio al costo di 60.000 €, tale importo rappresenta anche il costo fiscale.
- Il valore normale dell'immobile è pari a 90.000 €
- Il valore catastale è pari a 40.000 € e si richiede l'applicazione di quest'ultimo in luogo del valore normale.
- La società è operativa.

Socio X	A	Diversi	100.000	
		Immobili		60.000
		Plusvalenze		40.000

Trattandosi di un immobile “patrimonio” si presume che non vi sia un fondo ammortamento.

Il principio contabile **OIC16**, infatti, **ammette esplicitamente la possibilità di non ammortizzare gli immobili civili acquistati a titolo d'investimento.** In caso di **deprezzamento** del bene potrebbe essere comunque opportuno **accantonare un fondo svalutazione.**

Si deve osservare, poi, **che con il D.Lgs. 139/2015 è stata eliminata la voce “E - Oneri e Proventi straordinari”** del C.E., ove prima sarebbe confluita la plusvalenza civilistica rilevata.

Dal 2016, dunque, tale plusvalenza confluirà nella voce del C.E. A – 5) “Altri ricavi e proventi”.

Nell'esempio riportato la plusvalenza da tassare con aliquota sostitutiva corrisponde alla plusvalenza civilistica. Infatti in entrambi i casi si dovrà tener conto del prezzo di vendita (che è maggiore del valore normale e catastale), e del valore contabile del bene (in quanto coincide con il costo fiscale).

In sede di dichiarazione dei redditi si dovrà pertanto effettuare una **variazione in diminuzione del reddito pari alla plusvalenza civilistica** (40.000 €).

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) - 40.000 €.

Nell'esercizio 2016 si dovrà poi rilevare l'imposta sostitutiva, pari all'8% della plusvalenza fiscalmente rilevante 40.000 €, e il debito verso l'erario:

Imposte sostitutive	A	Debiti per imposte sost.	3.200
---------------------	---	--------------------------	-------

Es.4 cessione di "bene merce" al "socio X":

- Prezzo di vendita al socio 3.000 €.
- La cessione è assoggettata ad IVA.
- Il bene fu acquistato a 1.000 €, tale importo rappresenta anche il costo fiscale.
- Il valore normale del bene è 5.000 €.
- La società è operativa.

Socio X	A	Diversi	3.660
		Merci c/vendita	3.000
		Iva a debito	660

Poiché in questo caso il valore normale è maggiore del prezzo di vendita, la "plusvalenza" fiscale è pari ad € 4.000 (differenza tra valore normale e costo fiscale), mentre la "plusvalenza" civilistica è pari a € 2.000 (prezzo meno costo d'acquisto).

Il ricavo sarà riportato nella voce A-1) "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" del Conto Economico.

La variazione in diminuzione del reddito sarà pari alla "plusvalenza" civilistica:

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) - 2.000 €.

Come nel caso precedente si dovrà rilevare il debito per imposte sostitutive calcolato sulla base imponibile di 4.000 €.

Imposte sostitutive	A	Debiti per imposte sost.	320
---------------------	---	--------------------------	-----

Per quanto riguarda l'assegnazione si potranno avere diversi scenari a seconda della natura dell'assegnazione:

- **Assegnazione per distribuzione di utili.**
- **Assegnazione per riduzione di capitale.**
- **Assegnazione per distribuzione di riserve.**
- **Assegnazione per recesso/esclusione del socio.**

È utile ricordare che **la distribuzione di utili e riserve è ammessa, dal 2016, a condizione che eventuali costi di impianto, ampliamento e sviluppo, non ancora ammortizzati siano coperti da riserve disponibili.**

Ulteriori vincoli alla distribuzione riguardano le società che hanno emesso obbligazioni e che presentano perdite portate a nuovo.

Anche per le assegnazioni si dovrà valutare attentamente l'eventualità che la plusvalenza civilistica non corrisponda a quella fiscale. A differenza delle cessioni, inoltre, **la plusvalenza contabile potrebbe essere condizionata anche dal valore attribuito al bene in fase di assegnazione.**

Es.5. Assegnazione di un immobile "patrimonio" al socio "X":

- Costo dell'immobilizzazione iscritta in bilancio per 100.000 €;
- Si ipotizza l'esistenza di un fondo svalutazione civilistico pari a 5.000 €;
- Valore normale 200.000 €;
- Valore catastale 120.000 € e si richiede l'applicazione di quest'ultimo in luogo del valore normale;
- Costo fiscalmente riconosciuto 100.000 €;
- La società attribuisce il valore di 115.000 € al bene assegnato;
- La società è operativa;
- L'assegnazione avviene a seguito di distribuzione di riserve disponibili che in bilancio ammontano a 80.000 €, si prevede un conguaglio in denaro da parte del socio in quanto il valore del bene è maggiore della riserva distribuita;

Le scritture da rilevare riguardano:

1. La chiusura totale delle riserve e la rilevazione del debito verso il socio.

Riserve	A	Socio X c/distrib. riserve	80.000
---------	---	----------------------------	--------

2. Chiusura del fondo svalutazione.

Fondo svalutazione	A	Immobili	5.000
--------------------	---	----------	-------

3. **La rilevazione delle plusvalenze civilistiche pari alla differenza tra valore contabile del bene (95.000 €) e valore attribuito (115.000 €) e la contestuale rilevazione del credito verso il socio per il conguaglio in denaro.**

Diversi	A	Diversi	115.000	115.000
		Immobili		95.000
		Plusvalenza		20.000
Crediti vs/Socio X			35.000	
Socio X c/distrib. riserve			80.000	

4. Il pagamento del conguaglio in denaro:

Banca c/c	A	Crediti vs/Socio X	35.000
-----------	---	--------------------	--------

5. **Rilevazione dell'imposta sostitutiva calcolata sulla plusvalenza fiscale** che è calcolata come differenza tra valore catastale e costo fiscale (25.000 € X 0.08%):

Imposte sostitutive	A	Debiti per imposte sost.	2.000
---------------------	---	--------------------------	-------

In sede di dichiarazione dei redditi si dovrà rilevare una **variazione in diminuzione pari alla plusvalenza civilistica** :

- Reddito imponibile = Utile civilistico (prima delle imposte) - 20.000 €.

Particolare attenzione si dovrà prestare nel caso in cui l'estromissione del bene determinasse una minusvalenza.

Le minusvalenze generate dall'assegnazione di beni, infatti, non sono deducibili a meno che non si tratti di beni merce.

Per le società che assegnano beni diversi da quelli "merce", dunque, **potrebbe risultare conveniente l'applicazione dell'imposta sostitutiva anche nel caso in cui l'assegnazione comportasse una minusvalenza.**

In questo caso le scritture da effettuare saranno le stesse con l'unica differenza che in luogo della plusvalenza si rileverà una minusvalenza, calcolata come differenza tra valore contabile e valore attribuito in fase di assegnazione.

In sede di dichiarazione dei redditi la minusvalenza comporterà una variazione in aumento se la minusvalenza è deducibile ai fine Ires (beni merce) nessuna variazione in caso contrario.

TABELLA RIEPILOGATIVA	
VARIAZIONI FISCALI PER APPLICAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA	
Plusvalenza da cessione (beni merce)	Variazione in diminuzione
Plusvalenza da cessione (altri beni)	Variazione in diminuzione
Minusvalenza da cessione (beni merce)	Variazione in aumento
Minusvalenza da cessione (altri beni)	Variazione in aumento
Plusvalenza da assegnazione (beni merce)	Variazione in diminuzione
Plusvalenza da assegnazione (altri beni)	Variazione in diminuzione
Minusvalenza da assegnazione (beni merce)	Variazione in aumento
Minusvalenza da assegnazione (altri beni)	<u>Nessuna variazione</u>

Es.5. Assegnazione di un immobile “patrimonio” al socio “X”:

- Costo dell’immobilizzazione iscritta in bilancio per 100.000 €;
- Valore normale 200.000 €;
- Valore catastale 120.000 € e si richiede l’applicazione di quest’ultimo in luogo del valore normale;
- Costo fiscalmente riconosciuto 100.000 €;
- La società attribuisce il valore di 70.000 € al bene assegnato.
- La società è operativa.
- L’assegnazione avviene con distribuzione di utili che si ipotizzano pari a 70.000 €.

1. **Si rileva la destinazione dell’utile** (si ipotizza che l’accantonamento a riserva legale non sia dovuto per il raggiungimento dell’importo minimo di legge):

<u>Utile d’esercizio</u>	A	<u>Socio X c/distrib. utili</u>	70.000
--------------------------	---	---------------------------------	---------------

2. Si rileva l’assegnazione del bene e la relativa minusvalenza:

<u>Diversi</u>	A	<u>Diversi</u>	100.000	100.000
		<u>Immobili</u>		100.000
Minusvalenza			30.000	
Socio X c/distrib. utili			70.000	

3. **Si rileva l’imposta sostitutiva calcolata sulla plusvalenza fiscale** (20.000 €, calcolata come differenza tra valore catastale e costo fiscale):

<u>Imposte sostitutive</u>	A	<u>Debiti per imposte sost.</u>	1.600
----------------------------	---	---------------------------------	--------------

In questo caso non sarà necessario effettuare variazioni in aumento/diminuzione.

Nell’esempio riportato la società avrà scontato un’imposta sostitutiva di 1.600 € in luogo di quella ordinaria (27,5% di Ires più Irap) da calcolare sulla minusvalenza che, in caso di mancata adesione alla tassazione agevolata, sarebbe stata indeducibile (30.000).

- **Conclusioni.**

Le società che assegnano o cedono beni non strumentali ai soci, entro il 30 settembre 2016, potranno tassare le eventuali plusvalenze realizzate con un’imposta sostitutiva.

Per poter usufruire dell’agevolazione i soci devono risultare iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2015. I beni che danno diritto al beneficio sono esclusivamente quelli che non sono destinati all’attività d’impresa.

La base imponibile dell’imposta sostitutiva è calcolata, salvo alcune eccezioni, come differenza tra valore normale del bene e costo fiscale. Per gli immobili, in determinati casi, sarà possibile prendere come riferimento il valore catastale in luogo di quello normale.

Per contabilizzare correttamente l'operazione ci si dovrà soffermare sulla natura del bene e sulla forma dell'estromissione, facendo attenzione a non confondere la plusvalenza contabile con la base imponibile dell'imposta.

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

Si invitano coloro che vogliono iscriversi alla Fondazione e gli iscritti che non hanno ancora provveduto a versare la quota relativa al 2016, di effettuare il versamento di € 100,00 sul seguente IBAN: IT 22 C 06270 03242 CC0420137759.

Agli iscritti che non provvederanno al pagamento non verranno inviate le note operative redatte.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti