

Assegnazione beni ai soci: Bignami della Circolare

di [Alessandro Mattavelli](#)

Publicato il 22 Settembre 2016

Un utilissimo Bignami della circolare dedicata all'assegnazione dei beni ai soci, per chiarire alcuni punti fiscalmente oscuri dell'operazione: la gestione delle riserve, le plusvalenze e minusvalenze, le problematiche IVA.

Assegnazione beni ai soci

L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura **pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.**

Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile.



Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.

Pertanto, può dar luogo, a seconda del valore attribuito contabilmente al bene, all'emersione contabile di plusvalenze/minusvalenze o proventi/perdite.

1.1 Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni

La plusvalenza rilevata a conto economico (calcolata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene) è fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (determinata sulla base del valore normale/catastale) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva.

La contabilizzazione della plusvalenza in esame assume rilevanza ai fini dell'applicazione dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR) e delle spese di rappresentanza (cfr. articolo 108, comma 2 del TUIR) che, come noto, prendono a riferimento, 6

Alle conclusioni precedentemente indicate si perviene anche nel caso di assegnazione di beni merce che dia origine a un componente positivo di reddito.

1.2 Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata

La minusvalenza che si genera per effetto dell'assegnazione di beni ai soci diversi da quelli merce:

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (cfr. art. 101 del TUIR);
- **assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;**
- **riduce** il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR).

Invece, per effetto della assegnazione di beni merce che origina un componente negativo di reddito:

- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sempre che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ai sensi dell'articolo 9 del TUIR (cfr. art. 85 del TUIR);

1.3 Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione

Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.

2 Assegnazione e cessione agevolata: precisazioni

2.1 Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto

La società può beneficiare della disciplina agevolativa in esame, in quanto si realizza la fuoriuscita del bene dal suo patrimonio, qualora:

- risulti titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e si liberi del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio (cfr. circolare n. 26/E del 2016);
- abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).

2.2 Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi

In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

2.3 Assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda

Possono essere assegnati/ceduti in via agevolata solo i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale.

3 Effetti fiscali in capo ai soci

3.1 Pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione

Il pagamento della imposta sostitutiva del 13 per cento, operato dalla società nei limiti indicati nel paragrafo 1.4, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

3.2 Ammontare dei dividendi tassabili

Il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente (cfr. par. 1.4), assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%);
- dalla entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%).

3.3 Effetti fiscali per i soci di società di persone

Nelle società di persone, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, **l'irrilevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata in esame.**

Il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti (pari in questo caso al valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società), deve incrementare lo stesso dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (cfr. circolare n.

26/E del 2016). È appena il caso di precisare che tali conclusioni trovano applicazioni anche per i soci delle società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale previsto dagli articoli 115 e 116 del TUIR.

Si evidenzia, che - coerentemente con quanto evidenziato nella circolare n. 26/E del 2016 per le società di capitali - **anche nelle società di persone potrebbe verificarsi in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società).**

Questo differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa in esame, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza **che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società.**

In tal caso, pertanto, non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera I, del TUIR.

La medesima tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi, peraltro, anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dalle norme del TUIR.

Si tratta anche in questo caso di un reddito che assume la natura di utile. Al riguardo, si precisa che il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste **dall'articolo 68, comma 6 del TUIR.**

4 Passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello ordinario

La disciplina in esame prevede che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13 per cento (cfr. comma 116).

Tali riserve possono derivare, ordinariamente, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

Occorre, però, evidenziare che la rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera - a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la "creazione" di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta (cfr. circolare n. 11/E del 2009 e circolare n. 22 del 6 maggio 2009), anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.

In definitiva, considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d'imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13 per cento prevista in materia di assegnazione agevolata.

5 Assegnazione e cessione agevolata: le diverse conseguenze fiscali

L'operazione agevolata di assegnazione e quella di cessione dei beni ai soci sono disciplinate dal legislatore con talune regole comuni, quali ad esempio **la medesima imposta sostitutiva, il medesimo ambito oggettivo di applicazione ovvero le medesime modalità di versamento dell'imposta.**

Come evidenziato per l'assegnazione dei beni, anche nel caso di cessione si potrebbe generare una plusvalenza contabile o un differenziale positivo di reddito (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio, potrebbe confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto.

La distribuzione di tali riserve:

- **per le società di persone, ridurrà il costo fiscale della partecipazione che in precedenza si era incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva;**
- **per le società di capitali sarà tassata con le regole ordinarie previste per i dividendi in capo ai soci percettori al netto dell'importo della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.**

Allo stesso modo del caso di assegnazione **di beni merce**, anche nella cessione se i componenti di reddito rilevati in contabilità (ricavi e costi) possono dar luogo all'emersione di un risultato negativo, che assume rilevanza ai fini IRES e IRAP. Se in caso di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame.

Vi sono, tuttavia, delle differenze - individuate dallo stesso legislatore - che scaturiscono dalla diversa natura dell'operazione di assegnazione rispetto a quella di cessione.

Diversamente da quanto avviene nel caso di assegnazione di beni diversi da quelli merce, nel caso in cui emerga una minusvalenza a conto economico tale componente di reddito assume rilevanza ai fini IRES e IRAP.

Si ricorda, al riguardo, la necessità nei casi di cessione di attribuire rilevanza - per la determinazione dell'imposta sostitutiva - al corrispettivo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale o catastale dei beni ceduti (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

In altri termini, mentre nel caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva **prendendo a riferimento il valore normale o catastale dei beni, nel caso di cessione tali valori (normale/catastale) assumono rilevanza solo se superiori al corrispettivo.**

Inoltre, a differenza dell'assegnazione - in cui il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale o catastale preso a riferimento dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva - **nella cessione il costo fiscalmente riconosciuto del bene è per il cessionario pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva** (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

In definitiva, la scelta tra l'assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società, stante la diversa natura delle due operazioni espressamente regolamentata dal legislatore.

Al riguardo, si precisa che - coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 26/E del 2016 in merito al cambiamento di destinazione d'uso effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile - la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10 bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000

6 Assegnazione dei beni nel caso di recesso soci

In particolare, nel caso di [recesso del socio di società di persone](#), l'importo corrisposto al socio risulta costituito da due componenti: la prima rappresenta il rimborso della quota di capitale sociale, mentre la seconda rappresenta il riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio (cosiddetta "differenza da recesso").

La risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008 ha chiarito, al riguardo, che il rimborso del valore nominale della partecipazione non ha rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società, mentre la "differenza da recesso" rappresenta un componente negativo fiscalmente rilevante per la società.

In linea generale, nella ipotesi in cui la società proceda all'assegnazione agevolata di un bene al socio che recede, il plusvalore latente relativo al bene assegnato - assoggettato a tassazione in misura agevolata - non resta nel patrimonio della società. Ne consegue, quindi, che su tale plusvalore non si realizza un fenomeno di doppia tassazione sui soci rimanenti che giustifichi il riconoscimento di un costo in capo alla società, così come delineato nella fattispecie chiarita dalla risoluzione n. 64/E del 2008.

7 Casi particolari di assegnazione

Nella circolare 26/E del 2016 è stato precisato che nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, **la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015.**

Nella stessa circolare è stato chiarito che in tal caso ai soci possono essere assegnati con la disciplina agevolata tutti i beni risultanti in capo alla nuova società (incorporante risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione), sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione.

Al riguardo si precisa che tali conclusioni sono applicabili anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale.

Un'ulteriore tematica riguarda la necessità di chiarire come poter beneficiare della disciplina di assegnazione agevolata in esame in relazione a beni rivalutati ai sensi della precedente legge di rivalutazione prevista dai commi da 140 a 146 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

...appare ragionevole ritenere che la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa nel periodo 2016 (e, quindi, nell'ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione) **non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.**

Di conseguenza, il contribuente nell'effettuare l'assegnazione agevolata beneficerà del maggior valore fiscale precedentemente rivalutato e verserà l'imposta sostitutiva in misura pari:

- all'8 per cento (o al 10,5%) sulla differenza tra il valore normale/catastale del bene e il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione effettuata;
- al 13%, qualora siano annullate riserve in sospensione per consentire l'assegnazione dei beni ai soci.

8 Base imponibile IVA dell'assegnazione agevolata

In assenza di un prezzo di acquisto cui fare riferimento, come potrebbe accadere nell'ipotesi di un fabbricato non acquistato ma costruito dal soggetto che intende estrometterlo dal regime IVA, la base imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili (cfr. l'articolo 13, comma 2, lettera c). In via di estremo subordine, quindi, alla determinazione della base imponibile potrà procedersi sulla base del prezzo d'acquisto, al momento di tale destinazione, di immobili la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi.

In tutti gli altri casi, dunque, tornano applicabili le regole generali secondo cui la base imponibile sarà determinata in base al "prezzo di acquisto" in termini di "valore residuo" dei beni al momento dell'assegnazione.

9 Rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo IVA

L'obbligo di operare la rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata dipende dal **"regime" applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale** (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni).

Come precisato nel paragrafo 7) della suddetta circolare, la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2 **deve essere operata anche in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio relativi agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purché si tratti di interventi aventi natura incrementativa del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità.**

A tal proposito, si chiarisce in questa sede che la rettifica della detrazione deve essere operata, non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo IVA, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull'immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

Per completezza si precisa che costituiscono operazioni fuori campo IVA

- sia le assegnazioni di beni per i quali la detrazione dell'IVA non è avvenuta in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato,
- ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione del tributo nell'ordinamento interno, sia le assegnazioni di beni per i quali non è stata detratta integralmente l'imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972 .

10 Trasformazione agevolata in società semplice

All'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita IVA.

11 Determinazione dell'imposta sostitutiva nel caso di assegnazione/cessione ai soci di terreni agricoli sui quali insistono fabbricati rurali

L'imposta sostitutiva, pertanto, deve essere determinata in considerazione del solo valore catastale dei terreni agricoli, sempreché il fabbricato rurale sovrastante sia strumentalmente funzionale alle necessità del fondo e sia trasferito unitamente al fondo stesso.

12 Imposta di registro - applicazione dell'imposta minima

L'agevolazione della riduzione alla metà trova, dunque, applicazione **solo con riferimento alle aliquote proporzionali** dell'imposta di registro con la conseguenza che l'imposta minima deve comunque essere applicata nella misura ordinaria prevista.

Per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (ridotte alla metà), **l'imposta minima di registro trova, quindi, applicazione nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23. 27**

13 Imposta di registro – determinazione della base imponibile per le assegnazioni o cessioni di immobili ai soci

Conseguentemente, nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del **valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, ai sensi del comma 4 dell'articolo 52 del TUR, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.**

Nel caso in cui il contribuente non eserciti l'opzione di cui al citato articolo 1, comma 117, ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione in relazione all'imposta di registro **trovano, quindi, applicazione i principi sanciti dagli articoli 43 e 51 del TUR.**

Resta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore, di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. circolare 29 maggio 2013, n. 18).

22 settembre 2016

Alessandro Mattavelli