

Studio n. 103-2012/T

Assegnazione di beni immobili a soci persone fisiche non esercenti attività d'impresa

Approvato dalla Commissione studi tributari il 15 giugno 2012 ^()*

Sommario: Introduzione; 1. Generalità; 2. Situazioni giuridiche che possono concretizzare assegnazioni di beni - Operazioni contabili correlate; 3. Disciplina fiscale della assegnazione; 4. Nelle imposte indirette; 4.1 Iva; 4.2 Registro; 5. Nelle imposte dirette; 5.1. La società assegnante; 5.1.1 Differenze tra cessione a titolo oneroso e assegnazione: un contributo alla scelta della soluzione; 5.1.2 Modalità di pagamento delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso rispetto alle plusvalenze da assegnazione; 5.1.3 Si realizza una plusvalenza anche se l'assegnazione viene effettuata a valori contabili a differenza della cessione a titolo oneroso?; 5.1.4 Rapporto tra plusvalenze e minusvalenze tra cessione e assegnazione; 5.2 L'assegnatario di bene soggetto persona fisica non imprenditore; 5.2.1 Natura del reddito; 5.2.2 Irrilevanza della distinzione tra principio di cassa e di competenza con riferimento alla liquidazione degli utili in natura; 5.2.3 Reddito in capo al socio assegnatario; 5.2.4 Differenze tra utili in natura e utili da recesso; 6. La soluzione di due casi pratici; 7. Conclusioni.

Introduzione

L'argomento in oggetto è stato già trattato limitatamente ai riflessi relativi all'esercizio del recesso nell'ambito di uno studio precedente⁽¹⁾.

Un nuovo e diverso approfondimento si rende opportuno in seguito alla entrata in vigore della legge 14.09.2011 n. 138 che con l'introduzione della lettera h-ter) nell'art 67 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (Tuir) disciplina un ulteriore reddito diverso relativo alla differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.⁽²⁾

Una delle soluzioni suggerite per non far emergere tale presupposto impositivo consiste nell'assegnazione in proprietà al socio dei beni di cui lo stesso aveva solo il godimento.

Ulteriore spinta inoltre all'utilizzo della fattispecie in oggetto è costituita dalla ricorrente crisi di liquidità che induce le società a favorire lo spin off immobiliare mediante soluzioni non comportanti circolazione di danaro.

1. Generalità

E' necessario premettere alcune considerazioni di carattere generale.

Innanzitutto si devono dare per risolte positivamente le problematiche di ammissibilità della assegnazione di beni sul piano del diritto sostanziale.

La tesi negativa muoveva dalla violazione della par condicio tra i soci e dalla impossibilità di procedere alla precisa valutazione dei beni da assegnare con rischio di violazione dei diritti dei creditori.

La tesi positiva, invece, seguita anche dal legislatore tributario⁽³⁾, ritiene che con il rispetto del principio della unanimità dei consensi e ancora meglio con la previsione statutaria di una clausola organizzativa che consenta l'assegnazione di beni in natura si possano contrastare le eccezioni mosse dai sostenitori della tesi contraria.

Il problema della tutela dei creditori verrebbe superato dai sistemi di opposizione e di risarcimento danni che prevede il codice civile.

Aderendo a tale ultima tesi è opportuno precisare che l'assegnazione di beni ai soci viene inquadrata come un fenomeno traslativo inerente i beni sociali; la società attribuisce al socio valori espressi nell'attivo patrimoniale in contropartita della riduzione del patrimonio netto.

La dottrina⁽⁴⁾ si divide tra la tesi della **assegnazione come atto a titolo oneroso** e della **assegnazione come atto a titolo gratuito** configurata come assegnazione "senza contropartita"⁽⁵⁾ per la società a fronte della decurtazione patrimoniale subita.

La distinzione meriterebbe una maggiore attenzione specie per i diversi riflessi sul piano fiscale.

Si pensi alla problematica della qualificazione dell'assegnazione di beni come una specificazione della più ampia categoria della **destinazione a finalità estranee**⁽⁶⁾ e della necessità o meno di rinvenire un "atto" con cui si realizzi l'estromissione del bene stesso; oppure ancora all'altro tema connesso della deducibilità delle spese inerenti.⁽⁷⁾

Tuttavia lo scopo del presente lavoro consente solo di esprimere la **condivisione della tesi che configura nell'assegnazione di beni una cessione a titolo oneroso**⁽⁸⁾ in quanto a essa si accompagna sempre l'estinzione di un diritto di credito del socio.⁽⁹⁾ Nel contempo anche la condivisione della teoria che ritiene necessario per il configurarsi della fattispecie in oggetto un ulteriore atto rispetto alla mera sottrazione dei beni dal regime di impresa; ciò specie per il soggetto societario per il quale in assenza di una sfera extra-imprenditoriale non sarebbe possibile configurare una mera variazione di destinazione in assenza di un mutamento della titolarità giuridica del bene.⁽¹⁰⁾

2. Situazioni giuridiche che possono concretizzare assegnazioni di beni - Operazioni contabili correlate

L'assegnazione di beni ai soci trova una spiegazione causale in diverse situazioni giuridiche ⁽¹¹⁾ consistenti in alcune modifiche del rapporto sociale.

In particolare si potrà avere un'assegnazione di beni sociali in caso di liquidazione della quota in caso di **recesso o di esclusione del socio** o a seguito della **riduzione reale del capitale sociale** cui faccia seguito la restituzione in natura del capitale a tutti i soci. Mediante la **riduzione reale targata**: ovvero la riduzione reale del capitale con attribuzione di un bene ad un solo socio (ammessa con l'unanimità dei consensi e nel rispetto dei diritti dei creditori); oppure ancora in caso di **distribuzione di utili in natura**.

L'assegnazione potrà infine rappresentare uno degli ultimi atti della vita sociale nella fase di **liquidazione della società** ⁽¹²⁾ a seguito dell'approvazione finale del piano di riparto. ⁽¹³⁾

Non è questa la sede per analizzare le diverse problematiche civilistiche inerenti ciascuna delle indicate ipotesi di assegnazione e soprattutto le cautele da adottare ⁽¹⁴⁾ nel rispetto delle norme a tutela del capitale sociale.

Va tuttavia osservato che in corrispondenza di ognuna delle operazioni di assegnazione di beni in natura si deve effettuare un'operazione correlata sulle riserve disponibili e sul capitale.

Con la fuoriuscita di un bene sociale si realizzerà infatti una riduzione del patrimonio netto della società cui si accompagnerà anche una **riduzione delle passività perché si estingue il debito della società con il socio assegnatario**.

A seguito della assegnazione dei beni si possono verificare varie ipotesi o **modalità di copertura del credito** maturato dalla società.

Si potrà avere:

-distribuzione dell'utile di esercizio

-una ripartizione di riserve di utili

-distribuzione di riserve di capitale ⁽¹⁵⁾

-riduzione del capitale sociale ⁽¹⁶⁾

La scelta non è libera perché si presumono prioritariamente distribuite le riserve di utili in quanto meno vincolate. (art 47- 1 comma). ⁽¹⁷⁾

In definitiva la "copertura del credito" potrà avvenire con operazioni che **non comportino un annullamento** delle azioni o quote possedute, oppure mediante l'**annullamento** delle azioni o quote.

Va altresì sottolineato che in molti casi non è semplice eseguire una assegnazione che rispetti esattamente le quote di partecipazione. Al riguardo si possono assegnare anche poste del passivo per conguagliare nell'attivo il diverso valore dei beni assegnati oppure eseguire una assegnazione di capitale non proporzionale cui consegue la variazione delle quote di partecipazione dei soci alla società ⁽¹⁸⁾

Giova sottolineare che tale osservazione non ha natura prettamente contabile perché aiuta a comprendere anche il principio espresso dall'art 47 – comma 5 del Tuir ⁽¹⁹⁾. **La ripartizione di beni tra i soci non costituisce distribuzione di utili e quindi non è tassabile se riguarda riserve e altri fondi assimilabili al capitale**, costituiti con sovrapprezzi di emissione di azioni o quote, con interessi di conguaglio, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale o infine con saldi di rivalutazione monetaria.

Su tali argomenti tuttavia si tornerà in seguito.

3. Disciplina fiscale della assegnazione

L'inquadramento fiscale della assegnazione dei beni ai soci risente del tipo di società interessata, della natura dei beni coinvolti e dei soggetti assegnatari.

La diversa e complessa disciplina ha suggerito di limitare l'analisi alla sola assegnazione di beni immobili ⁽²⁰⁾ in favore del socio persona fisica.

Per facilità espositiva la materia verrà approfondita trattando separatamente i riflessi in materia di imposte indirette e di imposte dirette.

4. Nelle imposte indirette

L'assegnazione di beni ai soci subisce una differente imposizione a seconda della concorrenza di elementi soggettivi e oggettivi connotanti la fattispecie.

4.1 Iva

L'assegnazione dei beni ai sensi dell'art 2 comma 2 n 6 D.P.R. 633/1972 costituisce operazione imponibile iva regolata con emissione di una autofattura da parte della società. Il legislatore Iva considera dunque come una cessione a titolo oneroso ⁽²¹⁾ l'assegnazione di beni fatte ai soci ⁽²²⁾ sia da società di persone sia da società di capitali qualunque sia l'oggetto della società e qualunque sia il titolo in relazione al quale l'assegnazione viene effettuata.

La norma trova la sua ratio nel voler impedire che mediante la costituzione di società si realizzino con successive assegnazioni ai soci trasferimenti simulati di beni, i quali giungerebbero

agli assegnatari completamente detassati nel caso **in cui in relazione a tali beni sia stato detratto l'importo dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto** ⁽²³⁾.

Il tenore della norma non sembrerebbe lasciare spazio a eccezioni fatte salve quelle elencate nell'art 2 – 3 comma del D.P.R. iva, se non si voglia considerare tale anche l'assegnazione di beni per i quali si sia verificata la particolare situazione relativa alla mancata detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto e su cui ci si soffermerà in seguito.

Analizzando nello specifico si potranno avere le seguenti situazioni:

a) Assegnazioni soggette a Iva (operazioni di cui all'art 10 n 8-bis e n 8-ter)

La base imponibile a norma dell'art 13 D.P.R. Iva lett. c) corrisponde al valore normale dei beni assegnati ⁽²⁴⁾; l'aliquota è quella indicata nella Tariffa allegata al D.P.R. Iva per ciascuna categoria di beni.

b) Assegnazioni esenti da Iva e assoggettate a imposta di registro

Si hanno due ipotesi:

La prima è relativa alla **assegnazione di beni acquistati o importati in regime di totale indetraibilità dell'Iva** (art 10 comma 1 n 27-quinquies) ⁽²⁵⁾ per ragioni soggettive connesse all'attività del soggetto (perché fa operazioni esenti o perché ha un pro-rata pari a zero) oppure per ragioni oggettive (connesse alla natura del bene art 19-bis 1 comma 1 lett. i: abitazioni).

La seconda è relativa alla assegnazione esente perché non ricorre una delle ipotesi di imponibilità ex art 10 n 8-bis e n 8-ter.

c) Assegnazioni escluse da Iva e assoggettate a imposta di registro

Ricorre tale ipotesi con riferimento alla **natura del bene assegnato** che non le fa rientrare tra le operazioni imponibili (es. terreno agricolo). Art 2 comma 3 D.P.R. 633/1972.

d) Assegnazioni di beni rispetto ai quali la società non abbia detratto interamente o neanche parzialmente l'iva all'atto di acquisto.

La soluzione del regime di imponibilità di tali fattispecie è oggetto di un orientamento non unitario basato sull'analisi del combinato disposto dei numeri 4,5 e 6 del comma 2 dell'art 2 decreto iva.

La posizione del Fisco ⁽²⁶⁾ muove dalla assimilazione della assegnazione dei beni ai soci a un'ipotesi di **autoconsumo esterno** trovando sostegno nell'art 5 comma 6 della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17.5.1977 (ora articolo 16 della Direttiva 2006/112/Ce) e su un orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Europea ⁽²⁷⁾ che sostengono che il prelievo di un bene della propria impresa da un soggetto passivo e la destinazione al proprio uso privato costituisce un'ipotesi di cessione a titolo oneroso (rilevante ai fini iva) solo quando detto bene e gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'iva.

L'intento del legislatore comunitario è quello di calibrare l'eventuale assoggettamento ad iva all'esercizio della detrazione.⁽²⁸⁾

L'amministrazione italiana⁽²⁹⁾ dunque muovendo proprio dalla assimilazione a un'ipotesi di destinazione a finalità estranee e a un'ipotesi di autoconsumo sostiene che l'assegnazione dei beni rientra (a differenza della vendita) tra le ipotesi di cui all'art 5 della direttiva Cee. L'operazione risulterà imponibile solo nei casi in cui **la società assegnante abbia detratto interamente o parzialmente l'iva all'atto di acquisto⁽³⁰⁾ e non anche nell'ipotesi opposta di assegnazioni di beni rispetto ai quali la società non abbia detratto interamente o neanche parzialmente l'iva all'atto di acquisto. (come nel caso di acquisto da un privato)**

Partendo da tali premesse la conclusione è che a **differenza della vendita (rispetto alla quale, non essendo possibile ricomprenderla tra le ipotesi di cui all'art 5 della direttiva CEE, le ipotesi di indetraibilità sono solo quelle derivanti dalla natura soggettiva⁽³¹⁾ e oggettiva⁽³²⁾ ma non anche quella per la quale la detrazione non è stata esercitata perché non si è subito la rivalsa dell'imposta)** non sussiste l'obbligo di assoggettare a imposta l'autoconsumo di beni immobili per i quali non è stata detratta l'iva all'atto del relativo acquisto.⁽³³⁾

Va tuttavia sottolineato che da tale previsione di non assoggettamento resterebbe comunque **escluso l'autoconsumo di beni immobili sui quali siano stati operati interventi di manutenzione o di recupero edilizio in relazione ai quali sia stata detratta la relativa imposta.**⁽³⁴⁾
(35)

La questione non è per nulla pacifica.

Un'altra interpretazione giunge a una soluzione diversa in forza della quale anche l'assegnazione di beni **rispetto ai quali la società assegnante non abbia detratto interamente o neanche parzialmente l'iva all'atto di acquisto (come nel caso di acquisto da un privato) sia assoggettata a iva.**

La conclusione viene sostenuta sulla base della mancata previsione di un'eccezione analoga a quella prevista per le cessioni gratuite di beni (n. 4) e l'autoconsumo (n. 5), ipotesi nelle quali, a differenza di quanto previsto dal n 6 del medesimo comma, è espressamente prevista l'esclusione dalla sfera applicativa dell'iva per non essere stata effettuata all'atto dell'acquisto la detrazione ex art 19. L'assimilazione delle assegnazioni ai soci di cui al n 6 tra le operazioni imponibili opera dunque a prescindere dalla circostanza che sia stata o meno esercitata la detrazione all'atto dell'acquisto.⁽³⁶⁾

Tale ultimo orientamento sembrerebbe **condivisibile** non solo per l'interpretazione letterale che lo sostiene e che consente una lettura sistematica dei numeri 4,5 e 6 del comma 2 dell'art 2 del D.P.R. 633/1972 ma anche per ragioni sostanziali. Il presupposto da cui muove

l'amministrazione è che l'assegnazione di beni da parte di società sia un'ipotesi di autoconsumo esterno. A ben vedere però tale situazione è configurabile solo rispetto all'imprenditore individuale ⁽³⁷⁾, rispetto al quale solo è possibile individuare una sfera patrimoniale extraimprenditoriale. ⁽³⁸⁾

Non potendosi dunque individuare uno spazio simile nei confronti delle società rimane difficile trovare sostegno alla non imponibilità quando il bene è comunque entrato nell'impresa (e da questa ne esca) e non sia configurabile rispetto a tali soggetti una sfera di attività extraimprenditoriale. ⁽³⁹⁾

4.2 Registro

Argomentando dall'art 4 lett. a) della citata tariffa parte prima del TUR e in forza del rinvio operato dalla lett. d) n. 2 del medesimo articolo quando l'assegnazione dei beni ai soci non è soggetta ad iva è soggetta a registro nella misura ordinaria ⁽⁴⁰⁾.

Con riferimento ai beni immobili di natura residenziale di conseguenza saranno applicabili a seconda ovviamente della qualifica del socio recedente/assegnatario:

- il prezzo valore
- le agevolazioni 1 casa
- l'agevolazione dell'1% (per le società di trading immobiliare) ⁽⁴¹⁾

5. Nelle imposte dirette

A differenza di quanto accade nel trasferimento a titolo oneroso l'assegnazione è fiscalmente rilevante non solo per la società che la esegua ma anche per il socio interessato.

L'analisi va dunque effettuata distinguendo i due profili di imposizione.

5.1 La società assegnante

Va fatta una precisazione: **l'assegnazione/liquidazione di una somma di danaro** non genera in capo alla società che la eroga un componente di reddito che al contrario si realizza quando la liquidazione avviene in natura.

In capo al soggetto ires ⁽⁴²⁾ che assegna il bene va evidenziato che la disciplina fiscale è comune a tutte le ipotesi di assegnazione di beni ai soci. ⁽⁴³⁾

Il legislatore ⁽⁴⁴⁾ ha indicato la modalità impositiva in base al metodo di valorizzazione del valore normale ⁽⁴⁵⁾ per regolare la fuoriuscita dei beni dall'ambito del regime di impresa quando ne escono a fronte di atti diversi da quelli a titolo oneroso. Quindi in caso di assegnazione di beni strumentali ai soci (a prescindere dalla causa) o di destinazione dei medesimi beni a finalità

estranee all'esercizio di impresa ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza fiscale occorre prendere in considerazione **la differenza tra valore normale e il costo non ammortizzato dei beni in forza di quanto disposto dall'art 86 comma 3 del tuir.**

Nello specifico si deve far riferimento alla **"classificazione dei beni assegnati"**.⁽⁴⁶⁾

La rilevanza fiscale dell'assegnazione emergerà nel caso in cui vengano assegnati **beni merce**⁽⁴⁷⁾ generando **ricavi**⁽⁴⁸⁾ che saranno pari al valore della contropartita patrimoniale conseguita o valore normale del bene assegnato^{(49) (50)}.

Qualora invece saranno assegnati **beni strumentali**⁽⁵¹⁾ si genereranno **plusvalenze** che saranno pari alla differenza tra valore normale del bene estromesso e il valore fiscalmente riconosciuto del bene stesso⁽⁵²⁾. Tale norma dispone infatti che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche nell'ipotesi in cui i beni medesimi vengono assegnati al socio o destinati a finalità estranee all'impresa e il successivo comma 3 detta le relative regole.⁽⁵³⁾

5.1.1 Differenze tra cessione a titolo oneroso e assegnazione: un contributo alla scelta della soluzione

Dal punto di vista impositivo è interessante soffermarsi sulle **differenze tra plusvalenze da cessioni immobiliari e da assegnazione di beni ai soci** anche per riflettere sul tipo di soluzione adottare.

La **cessione a titolo oneroso** è sottoposta a imposizione in base alla differenza tra "costi e ricavi" per i beni merce e tra "corrispettivo conseguito" e il "costo non ammortizzato" per i beni strumentali.⁽⁵⁴⁾

L'**assegnazione di beni ai soci** invece è assoggettata a imposta in base al metodo di valorizzazione del valore normale⁽⁵⁵⁾.

Quindi in caso di cessione a titolo oneroso occorre determinare la plusvalenza muovendo dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il costo non ammortizzato dei beni.

Nel caso invece di assegnazione di beni strumentali ai soci (a prescindere dalla causa) o di destinazione dei medesimi beni a finalità estranee all'esercizio di impresa ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza fiscale occorre prendere in considerazione la differenza tra valore normale e il costo non ammortizzato dei beni in forza di quanto disposto dall'art 86 comma 3 del tuir, come se si effettuasse una cessione virtuale del bene al socio.

5.1.2 Modalità di pagamento delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso rispetto alle plusvalenze da assegnazione

Con riferimento alla sola cessione a titolo oneroso l'art 86 comma 4 consente di optare per il **frazionamento del pagamento della plusvalenza** rispetto ai beni alienati e già posseduti per un periodo non inferiore a tre anni o da un anno per le società sportive professionistiche.

Tale soluzione, fiscalmente più vantaggiosa non è applicabile anche alla assegnazione di beni sociali visto che nell'art 86 comma 4 non è richiamato il comma 3 (relativo alle assegnazioni); la norma è dunque riferibile solo al comma 2 (che tratta delle cessioni).

5.1.3 Si realizza una plusvalenza anche se l'assegnazione viene effettuata a valori contabili a differenza della cessione a titolo oneroso ?

Si maturerà una plusvalenza anche se l'assegnazione venisse effettuata a valori contabili ovvero mediante una riduzione del capitale in misura pari al valore contabile dei beni che transitano al socio. ⁽⁵⁶⁾

L'Amministrazione ha ribadito il principio secondo cui l'assegnazione di beni strumentali dà luogo a un componente positivo di reddito (plusvalenza) ogni qualvolta il valore normale dei beni oggetto di assegnazione sia maggiore del costo fiscalmente rilevante degli stessi. Senza eccezioni: neppure quelle rappresentate dalla rappresentazione contabile delle stesse. ⁽⁵⁷⁾

La ratio dell'art 86 tuir non lascia spazio a tesi che facendo leva sulla rappresentazione contabile dell'operazione giungano ad affermare la rilevanza della plusvalenza nel solo caso in cui ciò emerga anche contabilmente

Tuttavia nel caso specifico se anziché ad un'assegnazione di beni si procedesse a effettuare una cessione a titolo oneroso del medesimo bene se il corrispettivo coincidesse con il valore contabile (fiscale) del bene ceduto non emergerebbe materia imponibile, fatte salve comunque eventuali rettifiche in sede di accertamento da parte del Fisco.

5.1.4 Rapporto tra plusvalenze e minusvalenze tra cessione e assegnazione

A differenza di quanto accade per la cessione a titolo oneroso a norma dell'art 101 tuir comma 1 e dell'art 86 tuir non è deducibile la minusvalenza da assegnazione.

Lo prevede il decreto Bersani (è stata eliminata la lett. c) dal richiamo operato dall'art 101 tuir all'art 86 tuir) ⁽⁵⁸⁾

Cosa significa?

Il valore normale di un bene può essere: ⁽⁵⁹⁾

Sensibilmente **superiore al costo di acquisto** fiscalmente riconosciuto (immobili non ammortizzabili – tipo le abitazioni) (si genera una plusvalenza).

Tendenzialmente **coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto** (beni ammortizzabili nei quali la perdita di valore trova espressione negli ammortamenti) (plusvalenze ridotte o limitate).

Inferiore al costo fiscalmente riconosciuto (minusvalenze).

Il concetto di plusvalenza evoca una differenza positiva tra il valore normale dei beni assegnati e costo non ammortizzato dei beni assegnati.

Se la differenza è negativa si realizzerà una minusvalenza, che come visto nel caso di assegnazione non sarà deducibile,⁽⁶⁰⁾ al contrario di quanto invece accade con riferimento alla cessione a titolo oneroso; ciò presumibilmente per evitare manovre elusive.

5.2 L'assegnatario di bene soggetto persona fisica non imprenditore

La vicenda impositiva che interessa il socio assegnatario riguarda **la qualificazione del reddito e l'emersione o meno di un reddito tassabile** in quanto non tutte le ipotesi di assegnazione di beni fanno emergere in capo al socio materia imponibile.

5.2.1 Natura del reddito

Nei casi in cui sia possibile l'emersione di un reddito imponibile occorrerà procedere alla sua esatta qualificazione anche per regolarne l'ammontare e le relative modalità di versamento. La vicenda dipende dal tipo di società coinvolta.

Con riferimento alle **società di capitali** argomentando dall'art 44 tuir sarà dunque possibile qualificare il reddito in capo al socio assegnatario come un **reddito di capitale** il cui pagamento verrà assolto secondo il **principio di cassa** ovvero al momento in cui sarà percepito.

Riguardo invece alle società di persone gli utili percepiti in natura dai soci assegnatari non rientrano tra i redditi di capitale ma tra i **redditi di impresa**.⁽⁶¹⁾

In tal caso infatti a norma dell'art 5 tuir gli utili benché liquidati in natura sono assoggettati a tassazione in base al principio di trasparenza e assolti in base al **principio di competenza** e quindi a prescindere dal momento della loro percezione.

5.2.2 Irrilevanza della distinzione tra principio di cassa e di competenza con riferimento alla liquidazione degli utili in natura

L'attribuzione di uno o più beni in luogo di una somma di danaro è possibile solo laddove le parti (socio e società) riconoscano a detti beni un valore normale pari alla quota di liquidazione⁽⁶²⁾⁽⁶³⁾⁽⁶⁴⁾. Se dunque si procede alla liquidazione con una assegnazione è come se si fosse proceduto all'integrale pagamento della somma di danaro corrispondente, la qual cosa conduce a poter sostenere che **nel caso di assegnazione di beni non risulterà strategico porsi il problema del**

momento dell'assoggettamento a tassazione, che come visto sarà sempre riferito all'esercizio in corso al momento della assegnazione.

5.2.3 Reddito in capo al socio assegnatario

In capo al socio assegnatario a seconda della fattispecie cui sia collegata l'assegnazione possono verificarsi situazioni diverse in merito alla emersione o meno di materia imponibile.

Talune infatti hanno **solo valore patrimoniale** e non producendo ricchezza non risultano rilevanti sul piano impositivo.

Distinguiamo dunque:

a) Assegnazione a seguito di distribuzione di utili in natura.

La società può procedere alla distribuzione di utili in natura attingendo sia dagli utili di esercizio che dalle riserve di utili. In entrambi i casi si realizzerà un reddito tassabile in capo al socio persona fisica non imprenditore.

Il legislatore nell'art 47 comma 3 ha previsto che il valore imponibile è determinato in relazione al valore normale degli stessi beni assegnati determinato alla data individuata dalla lett. a) del comma 2 dell'art 109. Si fa riferimento quindi alla data di **stipula dell'atto di trasferimento** o se diversa e successiva alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. ⁽⁶⁵⁾

b) Assegnazione a seguito di ripartizione di riserve o fondi assimilati al capitale sociale

La vicenda riguarda la fattispecie descritta nel comma 5 dell'art 47 tuir ovvero quando l'assegnazione di beni in natura avvenga mediante la corrispondente utilizzazione di **riserve o fondi assimilati al capitale sociale che per tale motivo hanno natura patrimoniale e non reddituale**.

Nello specifico il riferimento normativo è alle seguenti riserve:

- sovrapprezzi di emissione di azioni o quote
- interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote
- versamenti eseguiti dai soci a fondo perduto o in conto capitale
- saldi di rivalutazione monetaria ma solo se esenti da imposta

In tali fattispecie è possibile individuare la natura di entrata patrimoniale per la società che riceve dette somme assimilata al capitale. Per questo motivo tali ammontari non concorrono a formare il reddito della società e l'eventuale successiva distribuzione non costituisce per i soci reddito tassabile bensì semplice restituzione del "capitale".

L'unico effetto fiscale che produce l'utilizzo di riserve assimilate al capitale consiste nella riduzione del costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute, e di cui si rimanga titolari, comportando una diminuzione del patrimonio netto della società.

Precisato che tale assunto poggia sul fatto che il socio rimanga tale ⁽⁶⁶⁾ la riduzione in argomento potrà operare solo nel caso in cui la riserva di patrimonio netto non formata con utili sia di importo inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio assegnatario. **Non è questa la sede per affrontare l'ipotesi opposta (della partecipazione di importo superiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio assegnatario) nota come "sottozero", ma l'occasione consente di precisare che la vicenda è di discutibile soluzione specie per il socio persona fisica non imprenditore.** ⁽⁶⁷⁾

Un'applicazione pratica di quanto sostenuto si potrà avere ad esempio nel caso di delibera che assegni un bene a un socio a seguito della restituzione di versamenti in conto capitale. ⁽⁶⁸⁾

c) Assegnazione a seguito di recesso e altre ipotesi ex art 47-7 comma tuir ⁽⁶⁹⁾

La posizione fiscale è completamente diversa a seconda del tipo di società da cui si recede. ^{(70) (71) (72)}

Il recesso di cui si parla è il recesso tipico che si attua tramite il rimborso e l'annullamento della partecipazione del socio receduto ⁽⁷³⁾. La individuazione della tassazione comporta prima l'approfondimento del tema di come si determina il reddito da recesso. La materia è disciplinata dall'art 47-7 comma tuir che benché riferita alle sole persone fisiche non imprenditori, risulta applicabile anche alle società di persone e alle società di capitali per effetto dei rinvii a essa operati rispettivamente dagli artt. 59 e 89 del tuir stesso.

A prescindere quindi dal tipo di società da cui si receda, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso costituisce utile da tassare in capo al socio solo per la parte eccedente il prezzo pagato per l'acquisto o per la sottoscrizione delle quote annullate. ⁽⁷⁴⁾

L'art 47 comma 5 esprime un principio di carattere generale: la restituzione al socio da parte della società di quanto lo stesso aveva conferito non costituisce materia imponibile.

In capo al socio recedente viene dunque tassata **solo la differenza da recesso.** ⁽⁷⁵⁾ L'assegnazione di un bene in natura in capo al socio risulterà pertanto imponibile solo con riferimento alla componente di quota liquidata corrispondente al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale rispetto ai valori contabili del patrimonio costituisce la cosiddetta "differenza da recesso" che costituisce per il socio recedente un incremento patrimoniale e quindi un reddito da tassare.

Sulle modalità di tassazione si rinvia agli approfondimenti già effettuati. ⁽⁷⁶⁾

5.2.4 Differenze tra distribuzione di utili in natura e distribuzione di utili da recesso

Siamo dunque in condizione di effettuare alcune valutazioni di sintesi.

La differenza tra delibera di distribuzione di utili in natura e operazione sugli utili in sede di assegnazione da recesso è data dalla diversa determinazione del reddito da tassare. Intero nel primo caso e limitato alla differenza da recesso nel secondo caso. ⁽⁷⁷⁾

È opportuno ricorrere a un esempio:

La società Beta delibera di attribuire al socio Tizio un utile pari a euro 10.000 e gli assegna un bene di pari valore.

Tale ammontare (10000) sarà integralmente soggetto a tassazione.

Al contrario se invece Tizio eserciti il recesso e la sua quota di liquidazione venga valutata in euro 10000 di cui euro 5000 corrispondenti alla differenza da recesso, l'imposta dovrà essere corrisposta solo con riferimento a tale ammontare (5000).

6. La soluzione di due casi pratici

Per riepilogare i concetti esposti l'argomento viene trattato formulando la risposta a due quesiti apparentemente simili ma molto diversi nelle soluzioni fiscali.

Emergerà come due atti dello stesso tipo (sono due assegnazioni di beni) e aventi a oggetto lo stesso bene strumentale (il negozio di via Magenta) sottostiano a un'imposizione molto diversa in ragione dei soggetti interessati e delle modalità di acquisto dei beni assegnati.

I casi proposti:

1° caso

La società Delta s.n.c. assegna nel 2008 al socio recedente Sempronio il locale negozio ubicato in Milano Corso Magenta acquistato nel 2005 dalla società costruttrice Alfa spa. Quale è la tassazione in capo a Sempronio e in capo alla Delta s.n.c.?

2° caso

La società Beta s.r.l. nel 2012 assegna al socio Tizio lo stesso locale negozio in Milano via Magenta acquistato da Sempronio nell'anno 2009. Quale è la tassazione in capo a Tizio e quale in capo alla società Beta s.r.l.? ⁽⁷⁸⁾

soluzione dei casi in materia di **imposte indirette:**

primo quesito

L'assegnazione a Sempronio sarà **soggetta a Iva su opzione o esente da Iva**. Trattandosi di un bene strumentale le **ipocatastali saranno applicate in maniera rinforzata (3+ 1)**

secondo quesito:

Seguendo la tesi del fisco (su cui sono state espresse perplessità) l'assegnazione del medesimo bene sarebbe **soggetta a imposta di registro** con le **ipocatastali da corrispondersi in misura ordinaria. (2+1)**

in materia di imposte dirette:

per le società occorre conoscere il valore normale dei beni nonché il costo fiscale non ammortizzato degli stessi e quindi determinare la plusvalenza.

per il socio assegnatario

Sia nel primo che nel secondo quesito occorrerà procedere alla determinazione della differenza da recesso; solo se emerga l'operazione risulterà imponibile in capo al socio.

Va tuttavia formulata una riflessione relativamente al secondo caso. Tizio ricevendo da subito il bene (la cui liquidazione equivale all'intera liquidazione in danaro) non beneficerà del vantaggio che avrebbe potuto ricevere se avesse ricevuto in più volte la somma in danaro spalmandola in più esercizi. ^{(79) (80)}

7. Conclusioni

L'analisi fin qui compiuta se da un lato offre un panorama per un primo orientamento in materia di assegnazione di beni ai soci dall'altro **evidenzia la particolare onerosità fiscale della fattispecie.**

La riflessione più evidente muove dal confronto con la cessione onerosa dei medesimi beni e risiede nell'allargamento della platea dei soggetti obbligati ⁽⁸¹⁾ e alle limitazioni che si è cercato di porre in evidenza.

Se tutto questo ha giustificato nel passato il ricorso a leggi speciali volte a favorire l'estromissione agevolata dei beni mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva ⁽⁸²⁾ oggi in mancanza di analoga disciplina l'argomento è stato trattato con lo scopo di stimolare l'attenzione degli operatori sul peso fiscale a volte molto gravoso della assegnazione dei beni sociali.

Francesco Raponi

(*) Il paragrafo 6 è stato aggiornato a seguito dell'entrata in vigore dell'art 9 d.l. n 83/2012

1) Studio CNN n.74/2011 " Profili fiscali del recesso e dell'assegnazione di beni ai soci" Est. F Raponi

2) Per approfondimenti si rinvia alla circolare A.E. n. 24 del 15.06.2012

3) Art 47 Tuir

- 4) THOMAS TASSANI *“Autonomia Statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi”* pag. 221 Giuffrè 2007; LUIGI MAZZUOCOLO *“Assegnazione di beni ai soci: Trattamento delle minusvalenze”* in A6F n 12 del 1999 pag. 9 e segg.)
- 5) Tassani cit. pag. 221 nota 165
- 6) MICCINESI *“I componenti positivi del reddito d’impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi”* in L’imposta sul reddito delle persone fisiche Giur. sist. dir. trib. diretta da Tesauro, 1996 pag. 646. Contra Tassani cit. pag. 221
- 7) Su tali argomenti si segnalano le acute riflessioni di Tassani op.cit. pag. 218.
- 8) Più avanti si parlerà di *cessione virtuale*.
- 9) L’assegnazione costituisce una modalità estintiva della obbligazione della società che deve liquidare il socio; nel contempo va vista come un credito della società verso il socio. Nello specifico in capo alla società assegnante si va a maturare un credito derivante dall’assegnazione verso il socio che riceve il bene; tale credito può essere estinto/compensato in più modi:
-Distribuendo utili di esercizio -Ripartendo riserve di utili -Ripartendo riserve di capitale -Riducendo il capitale sociale. È stato sottolineato che l’assegnazione dei beni ai soci deve effettuarsi solo attraverso uno degli istituti giuridicamente riconosciuti (ABRITTA, CACCIAPIGLIA, CARBONE, DE FUSCO, SIRIANNI *“Testo Unico delle Imposte sui redditi”* Ipsa 2009 pag. 1678) sopra elencati.
- 10) In tal senso TASSANI cit. pag. 217
- 11) GIUSEPPE TINELLI *“Commentario al testo Unico delle Imposte sui redditi”* Cedam 2009 pag. 372 che cita come fonte l’art 47 comma 1 tuir. (ipotesi peraltro espressamente trattate nel comma 3 dell’art 47 tuir
- 12) Anche anticipata, ove sia ritenuta ammissibile considerando le norme a tutela dei creditori – artt 2491 c.c. 2 comma – acconti sulla liquidazione) (si veda l’art 2280 c.c. che vieta l’assegnazione anticipata nelle società di persone)
- 13) G. MANDÒ – D. MANDÒ *“Manuale dell’Imposta sul valore aggiunto”* Ipsa 2009 pag. 1125 M 50 indica l’ulteriore ipotesi della liquidazione della quota agli eredi del socio defunto; discutibile peraltro perché basata sulla pregressa qualità di socio del defunto (così anche Cass. 28.07.1994 n 7063)
- 14) La Commissione Studi di Impresa del CNN suggerisce ad esempio di far sempre riferimento ad una perizia contabile per l’esatta determinazione del valore del bene da assegnare e ciò per assicurare l’integrale tutela dei diritti dei creditori.
Sul piano civilistico va osservato solo che le varie ipotesi di assegnazione di beni trovano un limite e una differenziazione di tipo quantitativo, a differenza della stessa vicenda valutata sul piano fiscale ove le stesse ipotesi di assegnazione subiscono la medesima imposizione. Infatti nel caso di riduzione reale del capitale (anche targata) il valore del bene assegnato non deve essere superiore al conferimento (art 2445 cc e art 2482cc) e dunque al valore nominale della sua partecipazione (anche per non incappare nel reato di cui all’art 2626 c.c. che vieta la restituzione dei conferimenti ai soci) e ciò in maniera inderogabile. (va segnalato tuttavia un orientamento che consente l’attribuzione a un valore di mercato superiore al valore di bilancio con emersione di una plusvalenza). Invece nel caso di liquidazione con assegnazione di beni derivante da recesso la valorizzazione della quota porta ad un risultato in forza del quale l’ammontare della quota rimborsata (non solo se in natura) può superare il valore nominale di conferimento anzi normalmente lo supera come si argomenta ex art 2473 cc. Del resto nel recesso anche lo strumento di tutela della opposizione dei creditori è solo eventuale. (non è invece derogabile nella riduzione reale) (quesito 130/2008)
- 15) Quali sono le riserve di capitale?
(per riserve di capitale devono intendersi (art 47 – comma 5) la riserva sovrapprezzo di emissione delle azioni o quote – riserva da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote – riserva da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale – riserva da saldi di rivalutazione monetaria) (circolare 36 del 2004)
- 16) A seconda della posta del netto effettivamente attribuita si potrà avere l’erogazione di un dividendo in natura (quando sono assegnate, tramite il bene, riserve di utili), la restituzione di versamenti (quando sono assegnate, tramite il bene, riserve di capitale) o la riduzione del capitale.
- 17) In tal senso Cassazione n 12347/1999 si veda anche Orlandi *“L’assegnazione di bene strumentale ammortizzabile a socio qualificato”* in azienda e fisco n 9 2005 pag. 48
- 18) Da assumere in ogni caso con l’unanimità dei consensi
- 19) Su cui si veda infra
- 20) Per l’assegnazione di azienda si rinvia allo Studio CNN n. 74/2011 cit.
- 21) In caso di assegnazione di beni immobili per la relativa tassazione si rinvia all’art 10 nn 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633 del 1972
- 22) MANDÒ cit. pag. 29

- 23)** MANDÒ cit. pag. 28
- 24)** La circolare n. 18/E del 14 aprile 2010 dell'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in ordine all'ambito temporale di applicazione delle norme contenute nella legge comunitaria 2008, che hanno abrogato le previsioni in tema di accertamenti immobiliari e valore normale ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, introdotte dal d.l. 223/2006 e, quindi, la presunzione legale *pro fisco* in esse contenuta. In particolare la legge comunitaria 2008 (7 luglio 2009, n. 88 pubblicata in GU n. 161 del 14 luglio 2009 - Suppl. Ordinario n.110), con l'art.24 commi 4 lett. f) e 5, ha riformulato l'art. 54-terzo comma del D.P.R. n.633/72 (in materia IVA) e l'art. 39 primo comma lett. d) del D.P.R. n. 600/73 (in materia di imposte sui redditi d'impresa e professionali). Prima delle modifiche le disposizioni menzionate consentivano all'Amministrazione finanziaria di dare la prova dell'occultamento di imponibile (ai fini delle imposte sui redditi ed dell'IVA, per gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) in base alla sola divergenza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene ceduto. L'Amministrazione ha chiarito in proposito che, dato il mutato quadro normativo, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano quindi applicazione le disposizioni di carattere "generale" di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600, il quale dispone che " *L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti* ", nonché dell'articolo 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633, il quale statuisce che " *Le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte... anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti* ". Confermando un indirizzo già espresso Studio CNN n. 117-2009/T, *L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge "comunitaria" n. 88/2009*, est. A. PISCHETOLA, T. TASSANI in *CNN Notizie* del 13 novembre 2009 l'amministrazione ha ritenuto inoltre che la disposizioni modificative di cui alla legge comunitaria condividano la stessa " *natura procedimentale* " di quelle che avevano originariamente introdotto la presunzione legale relativa *pro fisco*.
- 25)** Sul rapporto tra art 10 n 8-bis e art 10 n 27-quinquies si veda Studio CNN 144-2007 " Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA" Est. N. BELLINI, N. FORTE e A. LOMONACO (in cui si esprime la priorità applicativa del n. 27-quinquies pag. 3)
- 26)** Ris. N. 28 /E III-T-36896 del 17 aprile 1998 in banca dati fiscoonline. Si veda inoltre nello stesso senso circolare n 40 del 13.05.2002; Risoluzione 194 del 2002 su CNN Notizie del 21.6.2002 e risposta a Quesito 116-2009/T rel. Susanna Cannizzaro. Argomentando dall'art 1-bis Tariffa allegata al D.lgs. n 347/1990 (che si riferisce solo all'art 10 n 8-ter del D.P.R. 633/1972 si deve ritenere che l'imposta ipotecaria nel caso di specie sarebbe del 2% anziché del 3%.
- 27)** Sentenza del 17.05.2001 causa c-322/99 e c-323/99 in il Fisco n 36del 2001 pag. 11869, riferita però solo all'imprenditore individuale e non alle società
- 28)** Ris. 28 del 1998
- 29)** Orientamento costante ribadito recentemente con la ris. 191 del 2009
- 30)** Così sembrerebbe anche Mandò cit. pag. 28 penultimo capoverso
- 31)** Riferite cioè a soggetti che svolgono solo operazioni esenti ris. 194 del 2002
- 32)** Riferite cioè a particolari categorie di beni per i quali è previsto un particolare regime di indetraibilità ai sensi dell'art 19 --bis 1 ris. 194 del 2002
- 33)** Così ris. 194 del 2002 cit. come nel caso di acquisto presso un privato non soggetto d'imposta ai fini iva.(oppure nel caso di acquisto effettuato in data anteriore all'entrata in vigore del d.p.r 633 del 1972 con cui è stata introdotta l'iva).
- 34)** E' da sottolineare che comunque ciò non accadrebbe sempre. Limita tale possibilità la ris. 194 del 17.06.2002; la esclude addirittura la circ. n 40 del 2002.
- 35)** Con riferimento al regime vigente nel periodo anteriore al decreto Bersani si confronti Odetto "Effetti del recesso del socio: l'assegnazione di beni in natura nell'imposizione diretta e indiretta" in *Pratica fiscale e professionale* n 47 / 2005 pag. 32
- 36)** MARONGIU " *Commentario breve alle Leggi tributarie Tomo IV Iva e imposte sui trasferimenti*" Cedam 2011 pag. 14
- 37)** Rispetto al quale solo è possibile sarà possibile configurare ipotesi di mera variazione di destinazione in assenza di mutamento della titolarità giuridica del bene; non anche per le società invece non essendo identificabile una sfera extra imprenditoriale. In tal senso Tassani cit. pag. 217 e 218
- 38)** Infatti sia la norma comunitaria art 5 comma 6 della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17.5.1977 che le ricordate sentenze della corte di giustizia fanno riferimento al solo imprenditore individuale
- 39)** L'assegnazione è un'ipotesi di assegnazione onerosa ma non un'ipotesi di autoconsumo.
- 40)** Lo si argomenta anche dall'art 40 del TUR e dall'art 10 nn. 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633 del 1972
- 41)** V cass. 27439 del 18.11.2008)

- 42) Le conclusioni cui si giunge nel testo valgono anche per le imprese individuali e per le società di persone per effetto dei rinvii di cui all'art 56 tuir e art 65 tuir. Vanno qui tuttavia richiamate le riflessioni di Tassani cit. 221 in ordine ai diversi profili relativi alla natura societaria dell'ente assegnante rispetto all'imprenditore individuale che anche in assenza di un atto può procedere all'autoconsumo recitus auto-assegnazione.
- 43) Oltre che immobili anche partecipazioni. E' applicabile la pex anche alle assegnazioni di partecipazioni? La circolare n 36 del 4.8.2004 risponde positivamente. E' quindi possibile assegnare ai soci con una tassazione ridotta (5%) le partecipazioni che hanno i requisiti di cui all'art 87 comma 1 Tuir.
- 44) Per la determinazione del reddito in capo alla persona fisica o alla società che riceve il bene in assegnazione o a seguito del recesso con liquidazione della quota in natura il discorso è quindi identico a quello già fatto in occasione del recesso tipico: è come nella liquidazione della quota in danaro.
- 45) Costituiscono reddito non solo i proventi conseguiti in danaro ma anche i proventi conseguiti in natura (beni o servizi). L'art 9 del tuir comma 3 definisce il valore normale come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie.
Il criterio del valore normale viene in risalto non solo allorché si tratta di esprimere monetariamente il valore di beni o servizi ma anche quando manca una contropartita in danaro (conferimento in società o assegnazione di beni)
- 46) (Zanetti cit).
- 47) (art 85 – comma 2) beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa)
- 48) Fiscalmente rilevanti anche per le imprese in liquidazione (Abritta cit. pag. 1678)
- 49) G. Falsitta "Manuale di Diritto Tributario" Parte speciale Cedam 2008 pag. 322)
- 50) Quando il valore normale è inesistente (beni da rottamare) non si avrà realizzo di una plusvalenza (Abritta cit. pag. 1679)
- 51) (art 65 comma 1 e art 86 comma 1 lett. c del tuir) beni strumentali per l'esercizio dell'impresa diversi dai beni merce
- 52) (Falsitta pag. 322)
- 53) Va considerata anche la possibilità che gli amministratori della società possano optare per un cambio di regime fiscale a esempio mediante la "trasformazione" di un bene strumentale in bene merce
- 54) E' opportuno ricordare il ruolo del valore normale come parametro per l'attività di accertamento da parte del Fisco; ora relegato a presunzione semplice. V. nota 22
- 55) Costituiscono reddito non solo i proventi conseguiti in danaro ma anche i proventi conseguiti in natura (beni o servizi). **L'art 9 del tuir comma 3 definisce il valore normale come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie.**
Il criterio del valore normale viene in risalto non solo allorché si tratta di esprimere monetariamente il valore di beni o servizi ma anche quando manca una **contropartita in danaro (conferimento in società o assegnazione di beni)**
- 56) (v. Falsitta cit. per assegnazione senza corrispettivo). Tale conclusione è confermata da una recente risoluzione dell'agenzia delle entrate (risoluzione 191 del 23 luglio 2009) che ha trattato la vicenda proprio con riferimento ad un caso di riduzione reale del capitale sociale cui faccia seguito l'attribuzione al socio unico di un cespite patrimoniale.
Nello specifico si è osservato che l'assegnazione dei beni ai soci non costituisce mai un'operazione fiscalmente neutrale. La risoluzione aggiunge che non essendo presente un corrispettivo in danaro o in natura che compensi l'uscita del bene dal patrimonio della società la "plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni": ai fini della determinazione del plusvalore occorre contrapporre all'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati al socio il valore normale dei beni stessi (valore di mercato in base all'art 9 del tuir).
- 57) Pellicchia "Corriere tributario n 42 del 2009 pag. 3456 e segg.
- 58) Circ. n.28 del 2006 e circ. n.34 del 2006
- 59) Sanna cit. pag. 2-5164
- 60) Abritta cit. pag. 1091
- 61) Abritta cit. pag. 780
- 62) (Enrico Zanetti "Riflessi fiscali e contabili in capo alla società del recesso del socio" in "Pratica Contabile " n. 5 del 2003 pag. 5)
- 63) i rapporti in discussione sono due: uno all'interno della società e l'altro tra società assegnante e socio assegnatario.
- 64) Sul piano dei rapporti societari interni è indubbio che è nei poteri dell'assemblea decidere se l'assegnazione dei beni in natura debba avvenire a valore di bilancio o a valore di mercato o a un valore intermedio.

- 65)** M. Leo “ Le imposte sui redditi nel testo Unico” Tomo I Giuffrè 2010 pag. 802 ove è anche sottolineato l’obbligo per il socio di fornire la provvista per il pagamento della ritenuta che dovrà versare la società emittente.
- 66)** Non potrà dunque operare con riferimento al recesso totale
- 67)** Si veda l’ampia analisi in Abritta cit. pag. 806. Riguardo al socio persona fisica imprenditore si ritiene possibile l’applicazione del disposto di cui all’art 86 – comma 5-*bis* tuir
- 68)** Fatta salvo comunque la verifica del valore normale del bene assegnato che effettuerà l’agenzia.
- 69)** Per ulteriori e più dettagliati approfondimenti si veda Studio CNN 74/2011 cit.
- 70)** Sia a livello normativo che a livello di prassi dell’agenzia delle entrate occorre rilevare infatti una completa divaricazione del trattamento fiscale del recesso della persona fisica non imprenditore che receda da una società di persone e da una società di capitali.
Infatti nelle società di persone le somme corrisposte sono tassate quali redditi di impresa in capo al percettore e come vedremo sono deducibili dalla società;
nelle società di capitali invece le somme corrisposte sono tassate quali redditi di capitale in capo al socio percettore e sono indeducibili dalla società.
- 71)** circolare n 36 del 2004 par 5.3
- 72)** (circolare n 26 del 2004 e circ. n 36 del 2004 pag. 31)
- 73)** il recesso “atipico” si ha invece nel caso in cui si attua mediante la cessione a titolo oneroso della partecipazione.
- 74)** Il prezzo costituisce almeno come base il costo fiscale della partecipazione; ma andrebbe aumentato o ridotto ai fini del calcolo a norma di quanto disposto dall’art 47 tuir stesso.
- 75)** Occorre approfondire allora il concetto di differenza da recesso.
L’ammontare corrisposto al socio in occasione del recesso è formato da due componenti.
La prima risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versata dal socio e dalla distribuzione di riserve di utili e di capitale esistente; argomentando anche dall’art 47 tuir 7 comma non costituisce utile e quindi non genera materia imponibile per il socio che recede.
L’art 47 comma 5 esprime un principio di carattere generale: la restituzione al socio da parte della società di quanto lo stesso aveva conferito non costituisce materia imponibile.
La seconda componente corrispondente al riconoscimento dell’eventuale maggior valore economico del complesso aziendale rispetto ai valori contabili del patrimonio costituisce la cosiddetta “differenza da recesso”.
Di fatto risultano tassabili i plusvalori latenti, l’avviamento e gli utili in corso di formazione.
Questa seconda componente, la cosiddetta differenza da recesso, costituisce per il socio recedente un incremento patrimoniale e quindi un reddito da tassare.
- 76)** Studio CNN n.74/2011 “ Profili fiscali del recesso e dell’assegnazione di beni ai soci” Est. F Raponi
- 77)** Orlandi “L’assegnazione di bene strumentale ammortizzabile a socio qualificato” in azienda e fisco n 9 2005 pag. 48
- 78)** Per la tassazione in capo a Sempronio si veda Studio CNN n. 21/2012 “Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili “ Est. F. Raponi
- 79)** In maniera simmetrica con quanto disciplinato in materia di cessione di quote sociali la misura della imposizione varia a seconda dell’ammontare della partecipazione.
Se oggetto di rimborso è una partecipazione qualificata il reddito “positivo” che ne deriva è parzialmente imponibile e concorre alla determinazione del reddito complessivo del soggetto nella misura del 49,72%.
Se invece viene rimborsata una partecipazione non qualificata il reddito è interamente tassato a titolo definitivo di imposta con l’aliquota del 20% la cui corresponsione avviene direttamente all’atto della erogazione al socio receduto tramite “ritenuta alla fonte”.
La ritenuta alla fonte nel caso di assegnazione di beni comporterà necessariamente un esborso da parte della società con provvista fornita dal socio assegnatario che potrà avere il suo peso nella pianificazione finanziaria dell’operazione.
- 80)** Per la tassazione del reddito in capo al soggetto IRES (società di capitali) si rinvia allo studio n. 74/2011
- 81)** Nella assegnazione il socio assegnatario è soggetto obbligato anche per le dirette e non solo per le imposte indirette come invece accade nella cessione a titolo oneroso.
- 82)** Circ. n. 112 del 2 maggio 1999 per una sintesi dettagliata.

(Riproduzione riservata)