



DOCUMENTO

“L’assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi”

**A cura della Commissione per
lo Studio dei Principi Contabili
Nazionali – Area Principi
Contabili, Principi di Revisione
e Sistemi di Controllo**

CONSIGLIERE DELEGATO
Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO
Andrea Foschi

PRESIDENTE
Gianfranco Capodaglio

COMPONENTI
Corrado Baldini
Simona Bonomelli
Nicola Cavalluzzo
Orazio Claudio Crupi
Umberto D'Alo'
Vanina Stoilova Dangarska
Alain Devalle
Biagio Galluccio
Laura Genchi
Sandro Gherardini
Stefano Guidantoni
Raffaele Iannaccone
Marco Lazzari
Rita Maggi
Simona Marchetti
Raffaele Mazzeo
Ciriaco Morano
Fabrizio Giovanni Poggiani
William Santorelli
Eleudomia Terragni
Dante Valobra

ESPERTI ESTERNI
Alessandro Ricci
Franco Roscini Vitali

RICERCATORI
Cristina Bauco
Matteo Pozzoli
Pasquale Saggese

Indice

Premessa.....	4
1. Ambito di riferimento	4
2. Trattamento contabile	4
2.1. I soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile.....	5
2.2. I soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile.....	6
2.3. I soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile.....	8
3. Informativa dell'operazione	9
4. Verbale di assegnazione ai soci.....	9
Allegato 1 - Art. 1, commi 115-120, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)	13

Premessa

L'art. 1, commi da 115 a 120, della Legge del 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) ripropone la possibilità di assegnare beni ai soci consentendo alla società di beneficiare di una imposizione inferiore a quella normalmente prevista (si veda Allegato 1).

La norma prevede, infatti, che le società commerciali possano fruire di una tassazione agevolata pari all'8% o "per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione" pari al 10,5% della differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto (comma 116).

Il seguente documento ha lo scopo di delineare il comportamento contabile ritenuto più corretto alla luce delle disposizioni del codice civile e dei pertinenti Principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

1. Ambito di riferimento

La premessa ha già evidenziato che, nonostante la problematica sia affrontata dal punto di vista della gestione dei conti e della contabilità, la sollecitazione origina dalla previsione di una norma fiscale agevolativa in materia di assegnazione dei beni ai soci.

Si deve considerare che i Principi contabili nazionali non esaminano specificamente il trattamento contabile da utilizzare in questo contesto, a differenza di quanto fatto nel sistema contabile dello IASB dall'IFRIC 17, *Distribuzione ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide*¹.

2. Trattamento contabile

L'assegnazione dei beni ai soci può avvenire in sede di:

- distribuzione dell'utile d'esercizio;
- ripartizione di riserve (di utili o di capitale);
- riduzione del capitale sociale, come, per esempio, nei casi di recesso o di liquidazione della partecipazione del socio².

Indipendentemente dalla circostanza che determina l'assegnazione, dalla lettura dell'operazione si possono verificare in ambito societario tre situazioni:

- i soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile.

¹ OIC esamina le problematiche contabili del patrimonio netto, e quindi anche della distribuibilità e disponibilità delle riserve, nell'OIC 28, *Patrimonio netto*.

² Si veda anche: Consiglio Nazionale del Notariato (2012), Studio n. 103-2012-T - Assegnazione di beni immobili a soci persone fisiche non esercenti attività d'impresa.

In termini generali, occorre rilevare che, essendo l'oggetto della previsione l'assegnazione di beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri non strumentali, le problematiche sono per alcuni versi collegate alla classificazione del bene in bilancio. In sostanza, il bene assegnato potrebbe essere qualificato come bene immobilizzato (sottoclasse B.II. dell'attivo patrimoniale) oppure come rimanenza (sottoclasse C.I. dell'attivo patrimoniale).

Ciò posto, l'assegnazione del bene comporta:

- se si tratta di una rimanenza (bene merce), la rilevazione di un provento a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato;
- se si tratta di un'immobilizzazione, l'eliminazione del bene con la rilevazione della eventuale plusvalenza o minusvalenza, a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato.

2.1. I soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile

Non sono individuabili particolari problematiche nella contabilizzazione di tale operazione. I beni assegnati sono eliminati dalla contabilità societaria.

In sede di delibera assembleare, i soci prendono atto della proposta e approvano il contenuto della delibera.

Esempio

La Società Alfa realizza un utile di 100.

Dopo aver accantonato la quota parte del 5% a riserva legale (art. 2430 c.c.) ed un altro 5% a riserva statutaria, la Società decide di assegnare l'utile distribuibile pari a 90 ai tre soci con la seguente modalità:

- 30 al Socio A;
- 30 al Socio B;
- un immobile con costo storico pari a 50 e fondo ammortamento di 20 al Socio C³.

Le scritture da effettuare in sede di approvazione del bilancio, ovvero nella diversa circostanza in cui comunque l'assemblea delibera di distribuire parte dell'utile in natura, saranno le seguenti:

³ Si consideri che l'esempio assume che il bene sia soggetto ad ammortamento. La determinazione del fondo ammortamento parte dal presupposto che lo stesso tenga in considerazione anche la quota di ammortamento di competenza dell'esercizio, sino al momento in cui il bene in oggetto è stato dismesso. A tale fine, basti ricordare che il paragrafo 74 dell'OIC 16, *Immobilizzazioni materiali*, dispone che: "Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato".

- distribuzione dell'utile

		30.04.x	
Utile	a	Diversi	100
		Riserva legale	5
		Riserva statutaria	5
		Socio A c/utigli	30
		Socio B c/utigli	30
		Socio C c/utigli	30

- chiusura del fondo di ammortamento

		30.04.x	
Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili	20

- regolamento del debito nei confronti dei soci

		30.04.x	
Socio A c/utigli	a	Banca c/c	30

		30.04.x	
Socio B c/utigli	a	Banca c/c	30

		30.04.x	
Socio C c/utigli	a	Immobili	30

2.2. I soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile

L'operazione rivela di fatto l'esistenza di un plusvalore per la società, nella misura in cui il bene assegnato al socio acquisisce in questo contesto un valore maggiore rispetto a quello rappresentato nei conti societari⁴.

In termini più generali, si rileva che le plusvalenze in oggetto, che non hanno una contropartita monetaria, ma relativa a debiti verso soci per utili da distribuire o riserve, dovranno figurare nei bilanci che hanno inizio a partire dal 1° gennaio 2016 nel conto economico, voce A5 "Altri proventi"; analogamente le minusvalenze verranno inserite nella voce B14 "Oneri diversi di gestione".

Si ricorda, infatti, che il D.Lgs. 139/2015 ha eliminato dal bilancio l'area straordinaria di conto economico. Si suppone, in attesa dei chiarimenti che potranno essere forniti in seguito dai Principi contabili nazionali, che il componente positivo di reddito generato da operazioni inerenti l'emersione di un plusvalore

⁴ Si assume in questo esempio e in quello successivo, come normalmente avviene, che il valore attribuito dai soci al bene rappresenti un valore di realizzo. Tale valore è identificabile ai fini fiscali con il valore normale.

connesso ad assegnazione di beni ai soci possa essere iscritto, con l'applicazione delle disposizioni del sopra richiamato decreto, alla voce di conto economico A5 "Altri Proventi"⁵.

Tale situazione è, peraltro, confermata dal comportamento dei soci che hanno approvato la delibera di distribuzione.

Prendendo per buoni i dati dell'esempio precedente, con la sola modifica dell'ammontare del fondo ammortamento che si supponga pari a 30, avremmo che:

- distribuzione dell'utile

		30.04.x		
Utile	a	Diversi		100
		Riserva legale	5	
		Riserva statutaria	5	
		Socio A c/utigli	30	
		Socio B c/utigli	30	
		Socio C c/utigli	30	

- chiusura del fondo di ammortamento

		30.04.x		
Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili		30

- regolamento del debito nei confronti dei soci

		30.0.x		
Socio A c/utigli	a	Banca c/c		30

		30.04.x		
Socio B c/utigli	a	Banca c/c		30

		30.04.x		
Socio C c/utigli	a	Diversi		30
		Immobili	20	
		Plusvalenza	10	

⁵ Pur non occupandosi il presente documento delle connesse problematiche fiscali, si può affermare, in estrema sintesi e non trattando di casistiche particolari, che la plusvalenza eventualmente emergente dal conto economico sia "assorbita" ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dall'imposta sostitutiva introdotta con la già richiamata Legge di stabilità 2016. Le medesime considerazioni, *mutatis mutandis*, possono essere estese all'assegnazione di "beni merce" che generino un margine positivo.

Diverso è invece il trattamento fiscale dell'eventuale minusvalenza in quanto, la lettura combinata delle norme in materia porta a concludere che le minusvalenze generate dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce non siano deducibili (artt. 86 e 101, comma 1, del TUIR). Per le "perdite" (margini negativi) derivanti dall'assegnazione di "beni merce" non sembra, al contrario, che vi sia alcuna disposizione che ne precluda la deducibilità, come appare confermato dall'art. 85, comma 2, del TUIR.

2.3. I soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile

Anche in questa circostanza si assume che il valore attribuito al bene sia diverso dal valore contabile. Nella fattispecie specifica, si supponga che i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile.

Tale situazione è, peraltro, confermata dal comportamento dei soci che hanno approvato la delibera di distribuzione.

Prendendo per buoni i dati dell'esempio precedente, con la sola modifica dell'ammontare del fondo di ammortamento che si supponga pari a 10, avremmo che:

- distribuzione dell'utile

		30.04.x		
Utile	a	Diversi		100
		Riserva legale	5	
		Riserva statutaria	5	
		Socio A c/utigli	30	
		Socio B c/utigli	30	
		Socio C c/utigli	30	

- chiusura del fondo di ammortamento

		30.04.x		
Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili		10

- regolamento del debito nei confronti dei soci

		30.04.x		
Socio A c/utigli	a	Banca c/c		30

		30.04.x		
Socio B c/utigli	a	Banca c/c		30

		30.04.x		
Diversi	a	Immobili		40
Socio C c/utigli			30	
Minusvalenza			10	

3. Informativa dell'operazione

L'operazione di assegnazione richiede la specificazione, in nota integrativa (art. 2427 c.c.), di quanto segue:

- *“2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio”;*
- *“4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni”;*
- *“7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi”.*

Per il soddisfacimento delle sopra riportate richieste, si rinvia ai pertinenti Principi contabili nazionali⁶.

Nonostante l'operazione sia stata effettuata a valori di mercato⁷, sarebbe opportuno, considerato anche l'impatto sulla determinazione delle imposte, menzionarla esplicitamente.

4. Verbale di assegnazione ai soci

L'assegnazione dei beni ai soci è approvata dai soci stessi nell'ambito della deliberazione di approvazione del bilancio ovvero in occasione di una deliberazione relativa alla distribuzione degli utili ai sensi dell'art. 2433 c.c. anche con *datio in solutum*.

Di seguito viene riportata una bozza di delibera relativa alla proposta di distribuzione di utili da ripartire parte in denaro e parte in natura.

In ogni caso, ai fini dell'assunzione del consenso, nonostante non esistano previsioni in merito, considerati i particolari profili che la vicenda relativa all'assegnazione di beni non strumentali potrebbe comportare, e in ottica prudenziale, è consigliabile che la delibera venga assunta con il consenso unanime dei soci.

⁶ Si veda in particolare: OIC, OIC 12, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e OIC 28, *Patrimonio netto*.

⁷ Le operazioni rilevanti effettuate a valori non di mercato con parti correlate sono soggette all'informativa di cui all'art. 2427, comma 1, n. 22-bis c.c.. Si veda anche: OIC, OIC 12, Appendice G.

Bozza di verbale

L'anno _____, il giorno _____ del mese di _____
in _____, presso la sede legale della Società *Alfa*, iscritta al Registro delle imprese
di _____, al n. _____, e al REA presso la CCIAA di _____ al n. _____, codice fiscale e
P.Iva n. _____, capitale sociale sottoscritto e interamente versato pari ad Euro _____
(_____), si sono riuniti i soci in assemblea con il seguente

ordine del giorno

- Proposte di distribuzione di un dividendo anche mediante assegnazione ai soci di beni immobili o di beni mobili registrati non strumentali all'esercizio dell'impresa. Discussione e deliberazioni conseguenti.

Ai sensi dell'art. _____ del vigente statuto sociale assume la presidenza il sig. _____, e l'assemblea invita il sig. _____ a svolgere le funzioni di Segretario.

Il Presidente, accerta e constata che:

- sono presenti azionisti (o soci), complessivamente titolari di n. _____ azioni (o quote), costituenti il _____ % del capitale sociale come da elenco nominativo che al presente verbale viene allegato sotto la lettera "___";
- che è presente il sig. _____ in qualità di _____ [Amministratore unico o Presidente del CdA, *precisare anche se il Presidente dell'assemblea non dovesse coincidere con il Presidente del Cda o l'Amministratore unico*]
ovvero che sono altresì presenti del Consiglio di Amministrazione i sig.ri _____ [ovvero nella s.r.l. (eventualmente tutti) gli amministratori *ex art. 2479-bis c.c.*];
- che sono presenti per il Collegio sindacale i sig.ri _____ [ovvero nella s.r.l. (eventualmente tutti) i sindaci *ex art. 2479-bis c.c.*]
ovvero il Sindaco unico di s.r.l.
ovvero in caso di s.r.l.: che sono presenti per l'organo di amministrazione i sig.ri _____ e per il Collegio sindacale i sig.ri _____ ma che tutti gli amministratori e tutti i sindaci sono stati informati della riunione e non sono pervenute opposizioni al riguardo;
- che pertanto la presente assemblea è regolarmente costituita (*eventualmente* in forma totalitaria anche senza la preventiva convocazione nelle forme previste dallo statuto sociale, essendo presenti l'intero capitale sociale, la maggioranza dei consiglieri di amministrazione, ovvero l'amministratore unico e la maggioranza dei componenti del collegio sindacale, ovvero tutti i sindaci e tutti gli amministratori nella s.r.l.).

Con riferimento alla trattazione del punto posto all'ordine del giorno, il Presidente illustra ai soci che in data _____ la società *Alfa* ha approvato il bilancio della società al 31 dicembre _____ costituito dai

documenti richiesti dalla legge e corredato dalla relazione del Collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale. Da detto documento risultano riserve disponibili pari ad Euro_____.

Per quanto attiene alla distribuzione degli utili, il Presidente propone ai soci che essa possa essere effettuata anche con assegnazione di beni (mobili registrati o immobili) ai soci.

Il Presidente fa altresì presente che i valori attribuiti ai beni della società come sotto individuati⁸ sono pari ad Euro_____.

Il Collegio sindacale dà atto che alla data dell'odierna delibera le riserve indisponibili iscritte a bilancio consentono, per la loro natura e ammontare, il prelievo di complessivi Euro_____ per la successiva distribuzione nella misura e con le modalità proposte dall'organo di amministrazione.

Terminata l'esposizione, l'assemblea all'unanimità

delibera

- di distribuire un dividendo pari ad Euro_____, parte in denaro e parte in natura da prelevarsi dalle seguenti riserve, ai seguenti termini e condizioni:
 - a) quanto ad Euro_____ , in denaro, ai soci _____ in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale;
 - b) quanto ad Euro_____ al socio_____ mediante assegnazione di:
 - appartamento sito in, via _____, civico n._____, composto di vani_____ e censito al Catasto dei fabbricati del comune di _____menzioni catastali)⁹.
 - (ovvero) autovettura targata_____, n. PRA_____.

Con le attribuzioni sopra effettuate, i soci _____ riconoscono di essere stati tacitati circa i diritti da essi vantati sulla distribuzione degli utili conseguiti nel corso dell'esercizio_____ e dichiarano di non aver più nulla a pretendere dalla Società con riferimento ai medesimi.

I soci sempre all'unanimità delegano al sig. _____ (Amministratore unico o Presidente del CdA) ogni più ampia facoltà per dare esecuzione alle assegnazioni alle condizioni e alle modalità su indicate, comprese quelle di intervenire negli atti notarili di trasferimento, convenendo tutti i patti, clausole e condizioni che saranno ritenute opportune, autorizzando e richiedendo volture censuarie e trascrizioni nei registri immobiliari.

⁸ Il valore da attribuire ai beni della società, potrebbe essere determinato con relazione di stima effettuata ai sensi dell'art. 2343 c.c. dall'esperto nominato dal Tribunale e giurata dinanzi al Cancelliere ovvero con relazione redatta dall'esperto indipendente ai sensi dell'art. 2343-ter c.c., ovvero nelle s.r.l. con relazione di stima redatta ai sensi dell'art. 2465 c.c..

⁹ Ai sensi dell'art. 1, comma 117, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2016), il valore normale degli immobili può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 del TUIR. In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Non essendovi altro argomento da discutere e nessun altro avendo chiesto la parola, il Presidente dichiara chiusa l'assemblea alle ore _____.

Del che si è redatto il presente verbale che viene letto, approvato e sottoscritto.

Data, _____

Il Presidente

Il Segretario

Allegato 1 - Art. 1, commi 115-120, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)

115. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2016, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, possono applicare le disposizioni dei commi dal presente al comma 120 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.

116. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

117. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

118. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. Tuttavia,

il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

119. Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

120. Le società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.