



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Pisa**

*Primum facere deinde philosophari !*

**IL REGIME IRPEF PER CASSA**  
**LA NUOVA IRI**  
**L'ASSEGNAZIONE E LA CESSIONE AGEVOLATA**  
**DEI BENI AI SOCI**

**Relatori:**

**Dott. Alessandro Favilli**

Componente Commissione di Studio UGDCEC Pisa

**Dott. Massimo Antonini**

Responsabile Commissione di Studio UGDCEC Pisa

**Giovedì 30 marzo 2017**

**ore 15.30**

*N'air Congressi*

*Via Scornigiana, n. 1, Pisa. Loc. Ospedaletto*

---

Sede: Lungarno Gambacorti, 55

56125 Pisa (Pisa)

<http://www.ugdcecpisa.it/>

E-mail: [segreteria@ugdcecpisa.it](mailto:segreteria@ugdcecpisa.it)

## Commissione di Studio

### Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa:

Consigliere responsabile della Commissione

Dott. Massimo Antonini

Componenti che hanno partecipato al presente elaborato:

Dott. Fausto Baggiani	Dott. Alessandro Favilli
Dott. Francesco Baicchi	Dott. Michele Gelli
Dott.ssa Silvia Barachini	Dott.ssa Giulia Giachetti
Dott. Federico Benvenuti	Dott. Luigi Giglioli
Dott.ssa Giulia Benvenuti	Dott. Pasquale Giovinazzo
Dott.ssa Irene Bertelli	Dott.ssa Giulia Leoni
Dott. Federico Bertini	Dott.ssa Paola Manfreda
Dott. Filippo Bertozzi	Dott. Marcello Marzano
Dott.ssa Sara Bianchi	Dott.ssa Cecilia Nacci
Dott.ssa Erika Bonechi	Dott.ssa Daniela Orlandini
Dott. Simone Campigli	Dott. Andrea Pancanti
Dott.ssa Caterina Cardini	Dott. Marco Pasqualetti
Dott.ssa Francesca Cavaliere	Dott. Alessandro Pellegrini
Dott. Vincenzo Ciccarella	Dott. Francesco Rossi
Dott. Alessandro Del Seppia	Dott. Nicola Rossi
Dott.ssa Paola Dell'Antico	Dott.ssa Eleonora Settesoldi
Dott. Matteo Dell'Innocenti	Dott. Alessandro Vanni
Dott. Massimiliano Dell'Unto	Dott.ssa Maria Zifaro

## INDICE

### PARTE PRIMA: IL REGIME IRPEF PER CASSA

<b>1. Premessa</b> .....	<i>pag. 5</i>
<b>2. I requisiti per la contabilità semplificata</b> .....	<i>pag. 7</i>
2.1. <i>Nozione di ricavi</i> .....	<i>pag. 8</i>
<b>3. Determinazione del reddito di impresa per il nuovo regime</b> .....	<i>pag. 9</i>
<b>4. Aspetti positivi e negativi</b> .....	<i>pag. 12</i>
<b>5. I registri contabili e gli aspetti operativi del nuovo regime</b> .....	<i>pag. 18</i>
5.1. <i>Registri cronologici degli incassi e pagamenti</i> .....	<i>pag. 19</i>
5.2. <i>Registri iva "integrati"</i> .....	<i>pag. 20</i>
5.3. <i>Registri iva con presunzione di incasso e pagamento al momento della registrazione</i> .....	<i>pag. 22</i>
<b>6. Trattamento di incassi e pagamenti a cavallo d'anno</b> .....	<i>pag. 23</i>
<b>7. Disciplina transitoria in caso di passaggio tra regimi</b> .....	<i>pag. 26</i>
<b>8. L'Irap</b> .....	<i>pag. 27</i>

### PARTE SECONDA: IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA (I.R.I.)

<b>1. Premessa</b> .....	<i>pag. 28</i>
<b>2. Analisi preliminare ed esercizio dell'opzione</b> .....	<i>pag. 29</i>
2.1 <i>Soggetti interessati</i> .....	<i>pag. 29</i>
2.2 <i>Modalità d'opzione e disallineamenti temporali</i> .....	<i>pag. 30</i>
2.3 <i>Conseguenze di sistema in capo ai diversi soggetti passivi</i> .....	<i>pag. 31</i>
2.4 <i>Le condizioni previste dalla normativa che influenzano la scelta per il regime IRI</i> .....	<i>pag. 36</i>
2.5 <i>Variabili implicite di valutazione</i> .....	<i>pag. 37</i>
<b>3. Effetti dell'opzione e determinazione del reddito</b> .....	<i>pag. 42</i>
3.1 <i>Regole d'accesso al regime IRI</i> .....	<i>pag. 42</i>
3.2 <i>Trattamento riserve</i> .....	<i>pag. 43</i>
3.3 <i>Gestione dei prelevamenti e delle perdite</i> .....	<i>pag. 45</i>
3.4 <i>Modalità d'imposizione e fiscalità dei prelievi</i> .....	<i>pag. 49</i>
3.5 <i>Perdite fiscali</i> .....	<i>pag. 52</i>
3.6 <i>Contributi previdenziali</i> .....	<i>pag. 54</i>
3.7 <i>Le ricadute sul profilo accertativo</i> .....	<i>pag. 55</i>
<b>4. La fuoriuscita dal regime IRI</b> .....	<i>pag. 60</i>
<b>5. IRI e spese personali</b> .....	<i>pag. 63</i>



## **PARTE TERZA: L'ASSEGNAZIONE E LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI**

<b>1. Normativa di riferimento.....</b>	<b>pag.67</b>
<b>2. Ambito oggettivo.....</b>	<b>pag.67</b>
2.1. Le società interessate.....	pag.67
2.2. I soci destinatari.....	pag.68
2.3 Casi particolari di assegnazione.....	pag.69
2.4. Tipi di beni assegnabili.....	pag.70
2.5 Casi particolari di immobili assegnati.....	pag.72
2.6 Problematiche connesse alla non proporzionalità.....	pag.73
<b>3. Determinazione della base imponibile e dell'aliquota.....</b>	<b>pag.79</b>
3.1. Termini e modalità.....	pag.82
3.2. Effetti dell'assegnazione ai soci e tassazione del socio di società di capitali.....	pag.83
3.3 Tassazione sulla società di capitali.....	pag.86
3.4. Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione.....	pag.86
3.5 Tassazione del socio nelle società di persone.....	pag.91
<b>4. Trattamento contabile dell'assegnazione/cessione ai soci.....</b>	<b>pag.95</b>
4.1. Bene assegnato/ceduto ad un valore superiore a quello contabile.....	pag.96
4.2. Bene assegnato/ceduto ad un valore inferiore a quello contabile.....	pag.97
4.3 Assegnazione/cessione di un immobile in rimanenza.....	pag.98
<b>5. Imposta di registro.....</b>	<b>pag.100</b>
<b>6. Disciplina IVA.....</b>	<b>pag.102</b>
6.1 Reverse Charge.....	pag.107
6.2 Rettifiche alla detrazione IVA.....	pag.107
<b>7. La cessione agevolata – le imposte dirette.....</b>	<b>pag.109</b>
<b>8. La cessione agevolata – le imposte indirette.....</b>	<b>pag.113</b>
8.1 Base imponibile IVA.....	pag.114
8.2. Assegnazione e cessione di beni mobili iscritti nei pubblici registri.....	pag.115
8.3 Riepilogo differenze tra cessione e assegnazione.....	pag.116

## **PARTE PRIMA: IL REGIME IRPEF PER CASSA**

### **1. PREMESSA**

Il presente lavoro, frutto dell'impegno della Commissione di studio dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa, ha come obiettivo quello di dare un quadro il più possibile esauriente di una delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017.

Con la Legge 11 dicembre 2016, n. 232, c.d. Legge di Bilancio 2017, è stato introdotto un nuovo regime di determinazione del reddito di impresa basato sul principio di cassa per le piccole imprese in contabilità semplificata, pertanto a partire dall'anno di imposta 2017, i contribuenti che tengono la contabilità in modalità semplificata ai sensi dell'art. 18, co.1 DPR 600/73, determineranno il reddito fiscale secondo il principio di cassa, anziché secondo quello di competenza utilizzato fino ad ora.

Il nuovo regime, introdotto sulla scia del "decreto semplificazioni" permette di soddisfare un'esigenza di semplificazione da tempo reclamata dal contribuente, ossia quella di pagare le imposte sul reddito realmente percepito.

In attesa di un intervento esplicativo da parte dell'Agenzia delle Entrate, sembra comunque pacifico, stando anche a quanto affermato in passato dall'Agenzia stessa con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2012 n. 15 e dalla circolare 24 agosto 2001 n. 80, che tutti i componenti attivi e passivi relativi all'anno d'imposta 2016 devono essere imputati secondo il principio di competenza.

La legge di bilancio 2017 prevede che il regime per cassa sia obbligatorio per tutti le imprese minori che si avvalgono delle agevolazioni previste dall'art. 18 del DPR 600/73, per cui le imprese minori che intendono continuare a determinare il proprio reddito secondo il principio di competenza non hanno altre alternative se non quella di esercitare l'opzione per il regime contabile ordinario a partire dal 1° gennaio 2017 mediante il comportamento concludente, salvo esplicitare l'opzione nel quadro VO del Modello IVA 2018. Tale opzione ha carattere vincolante per almeno un triennio salvo possibilità di rinnovo.

L'opzione per il passaggio al regime ordinario:

- si attua mediante comportamento concludente;
- ha durata minima di tre anni e resta valida sino a revoca;
- così come la revoca, va evidenziata nella prima dichiarazione iva relativa all'anno in cui la scelta è operata;



- comporta la possibilità di beneficiare dell'agevolazione ACE (art. 1 del D.L. 06.12.2011, n. 210, conv. con modif. con la L. 22.12.2011, n. 214 e il DM 14.3.2012), seppur con le più ristrette disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 concernenti la riduzione del coefficiente di remunerazione del capitale proprio (che passa dal 4,75% al 2,3% per il 2017 e al 2,7% per il 2018 e i periodi d'imposta successivi), nonché l'estensione dell'applicazione delle regole delle società di capitali – fondate sugli incrementi in denaro del capitale proprio rispetto a quello esistente nell'esercizio in corso al 31.12.2010- anche agli imprenditori individuali ed alle società di persone in contabilità ordinaria;
- la possibilità di aderire al nuovo regime opzionale IRI che permette di assoggettare, con la medesima aliquota prevista per i soggetti passivi IRES, pari al 24%, il reddito d'impresa reinvestito nella Società (non prelevato).

In riferimento agli imprenditori individuali che iniziano la loro attività nel 2017, la norma ha "dimenticato" il coordinamento tra il regime forfettario ex L. 208/2015 e la nuova disciplina del regime per cassa. Entrambi i regimi, infatti, sono stati definiti "naturali" e il legislatore ha trascurato di individuare un criterio di prevalenza dell'uno sull'altro. La problematica dovrebbe potersi risolvere applicando la regola del comportamento concludente per manifestare la scelta del regime adottato; si resta comunque in attesa di chiarimenti ministeriali in merito.

Al fine di introdurre il nuovo regime sono state apportate delle modifiche ai seguenti articoli:

#### **Art. 66 D.P.R. 917/1986:**

Nella sua nuova stesura il novellato art. 66 evidenzia che:

- il nuovo regime interessa le piccole imprese che applicano la contabilità semplificata;
- il reddito di impresa è dato dalla differenza tra i ricavi effettivamente percepiti e le spese sostenute (pagate) nell'anno;
- nel calcolo del reddito di impresa vanno considerate tutte una serie di deroghe per le quali continuano a valere le regole della competenza.

In considerazione del fatto che vengono conteggiati solamente i ricavi e i costi effettivamente incassati o pagati, sono stati eliminati gli ultimi due periodi del terzo comma, che consentivano ai soggetti in regime di contabilità semplificata di dedurre nell'esercizio di ricezione del documento probatorio i costi concernenti i contratti da cui derivavano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due esercizi e di importo inferiore a Euro 1.000,00.

### **Art. 18 D.P.R. 600/1973:**

Per stabilire o meno il superamento delle soglie di Euro 400.000 e Euro 700.000, rimaste identiche, si richiamano gli artt. 57 e 85 del Tuir. In particolare, nella nuova stesura dell'articolo:

- al comma 1 e al comma 11 si fa espresso riferimento al concetto di incasso;
- al comma 2 sono stabilite le modalità operative di funzionamento del regime;

### **Art.5 bis del D.LGS n. 446/1997**

Si prevede le nuove modalità di determinazione della base imponibile Irap.

## **2. I REQUISITI PER LA CONTABILITA' SEMPLIFICATA**

Il presupposto oggettivo per l'accesso alla contabilità semplificata, e pertanto al regime IRPEF per cassa non è variato e pertanto le soglie di riferimento per l'adozione o meno del nuovo regime restano Euro 400.000 per le imprese con oggetto prestazioni di servizi e Euro 700.000 per le imprese esercenti altre attività.

Dal punto di vista soggettivo invece è stabilito che il nuovo regime non sia mai applicabile alle società di capitali, a prescindere dalla forma giuridica adottata.

Nel caso entrambi i presupposti vengano rispettati il regime contabile è naturalmente applicabile dall'anno successivo a quello in cui si sono verificate le citate condizioni.

Riepilogando possono scegliere la contabilità semplificata:

- le persone fisiche che esercitano attività imprenditoriale (i professionisti sono già naturalmente assoggettati al regime di cassa e pertanto esclusi da tale modifica normativa);
- le società di persone;
- enti non commerciali che, oltre all'attività istituzionale principale, esercitano un'attività commerciale non prevalente;
- trust, se esercitano un'attività commerciale non prevalente.

Che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi/fatturato (al netto dell'IVA) pari a Euro 400.000 per attività di prestazione di servizi o Euro 700.000 per l'esercizio di altre attività.

## 2.1 Nozione di ricavi

Ai fini del superamento delle soglie di cui al precedente paragrafo i ricavi da conteggiare sono quelli previsti dagli artt. 57 e 85 del Tuir ovvero:

- a) Corrispettivi delle cessioni di beni e/o servizi alla cui produzione e/o scambio è diretta l'attività di impresa;
- b) Corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- c) Assegnazione dei predetti beni ai soci e/o autoconsumo del titolare;
- d) Destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- e) Contributi in c/esercizio a norma di legge.

Per la verifica del superamento o meno delle soglie occorre far riferimento all'ammontare degli incassi realizzati nell'anno abbandonando per sempre il principio della competenza; quindi se ad esempio la ditta Rossi nel 2016 ha emesso fatture per prestazioni di servizi per Euro 450.000, di cui realmente incassate per Euro 350.000, potrà applicare il regime per cassa naturalmente.

Una particolare attenzione deve essere prestata ai seguenti settori:

<b>Tipologia di attività</b>	<b>Calcolo dei ricavi</b>
Rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audio-video-magnetici	I ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore
Distributori di carburante	I ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore
Rivenditori di generi di monopolio.	Si considerano gli importi derivanti dagli aggi

Per poter verificare il superamento o meno delle soglie sopra indicate è necessario individuare le attività consistenti nella prestazione di servizi; a tale scopo l'art. 18, co. 1, del DPR 600/1973 rinvia al D.M. 17.01.1992 il quale distingue tra:

- le operazioni rilevanti sia ai fini iva sia ai fini delle imposte dirette, individuate con rinvio all'art. 3 commi 1 e 2 del DPR 633/72;

- le operazioni rilevanti esclusivamente ai fini delle imposte dirette, art. 3 comma 4, lett a, b, c, e, f, h del DPR 633/72 in aggiunta a quelle del punto precedente.

Invece, in caso di esercizio contemporaneo di più attività, la verifica delle soglie per l'adozione o meno della contabilità semplificata viene effettuata distinguendo:

- a) Attività diverse con annotazione distinta dei ricavi per tipologia di attività;
- b) Attività diverse con annotazione indistinta dei ricavi per tipologia di attività.

Nel primo caso, infatti, si fa riferimento ai ricavi provenienti dall'attività prevalente, anche se occorre verificare che il complessivo importo dei ricavi (attività prevalente e non) non sia superiore a Euro 700.000 limite massimo fissato dalla norma; mentre nel secondo caso si considerano prevalenti le attività diverse dalla prestazione di servizi e quindi rileva il limite di Euro 700.000.

Come già anticipato, il nuovo regime viene applicato naturalmente se sussistono i presupposti soggettivi e oggettivi, salvo opzione per il regime ordinario, tuttavia, se durante il corso di un esercizio si ha il superamento dei limiti di ricavi sopra menzionati, occorre necessariamente adottare il regime ordinario a partire dall'anno successivo a quello in cui si è superato il limite.

Infine, per i soggetti in contabilità semplificata si ricorda che è data la possibilità di non tenere il registro di beni ammortizzabili e registrare i dati di cui all'art. 16 del DPR 600/1973 nel registro acquisti tenuto ai fini iva.

### **3. DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA**

Come previsto dal primo comma dell'art. 66 del Tuir, il reddito di impresa dei soggetti semplificati è costituito dalla differenza tra:

- l'ammontare dei ricavi tipici e degli altri proventi (dividendi ed interessi) ex artt. 85 e 89 Tuir percepiti nel periodo d'imposta;
- l'ammontare delle spese sostenute nel medesimo anno (ad es. costi materie prime, merci, spese personale, spese lavoro autonomo, spese di energia elettrica, gas, acqua, etc.).

La differenza così determinata è poi aumentata dei ricavi di cui all'art. 57, dei proventi immobiliari ex art. 90, delle plusvalenze realizzate a mente dell'art. 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 mentre è diminuita delle minusvalenze e delle sopravvenienze passive di cui all'art. 101 del Tuir.

Il criterio di cassa però non si applica a tutti i componenti di reddito, ma soltanto alle principali operazioni attive e passive relative all'attività "caratteristica" dell'impresa mentre le altre rilevano ancora secondo il criterio di competenza. Di fatto ci troviamo di fronte ad un criterio di determinazione del reddito che possiamo definire "*misto*".

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate in sede di Telefisco 2017, per effetto del rinvio che il legislatore fa agli artt. 95, 100 e 102 del Tuir, continuano a seguire il criterio di competenza:

- Le quote di ammortamento di beni materiali e immateriali;
- Le perdite di beni strumentali, le perdite su crediti e l'accantonamento Tfr;
- I canoni di leasing ed il maxicanone così come novellato all'art. 102 del Tuir;
- Le spese per prestazioni di lavoro;
- Gli oneri di utilità sociale;
- I componenti emergenti all'assegnazione dei beni ai soci o dalla destinazione dei medesimi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Per quanto concerne le spese di manutenzione di cui all'art. 102 del TUIR, si ritiene che anch'esse debbano essere dedotte per competenza entro il limite del 5% del valore del costo dei beni ammortizzabili.

Pertanto alla luce delle premesse poc'anzi esposte il reddito imponibile è così determinato:

**RICAVI/ALTRI PROVENTI PERCEPITI (ex artt. 85 e 89 Tuir)**

+

Valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore (ex art. 57 Tuir)  
Proventi derivanti dagli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa (ex art. 90 comma 1 Tuir)  
Plusvalenze e sopravvenienze attive (ex art. 86 e 88 Tuir)

-

**COSTI SOSTENUTI (pagati)**

+

Minusvalenze, sopravvenienze passive (ex articolo 101 Tuir)  
Quote di ammortamenti beni materiali (ex art. 64 co. 2 e art. 102 Tuir)/beni immateriali (art. 103 Tuir)  
Canoni/maxicanone di leasing (ex art. 102 Tuir)  
Perdite di beni strumentali e perdite su crediti ( ex art. 101 Tuir)  
Accantonamenti TFR (art. 105 Tuir)  
Spese prestazioni di lavoro ex art. 95 Tuir  
Oneri di utilità sociale (ex art. 100 Tuir)  
Deduzioni forfettarie (intermediari e rappresentanti di commercio, esercenti attività di ristorazione e attività alberghiera, autotrasportatori, distributori di carburante)

=

**Reddito imponibile**

#### **4. ASPETTI POSITIVI E NEGATIVI**

Il nuovo regime ha il vantaggio di agevolare gran parte dei contribuenti che si sono trovati spesso, viste anche le congiunture economiche, a pagare le imposte su compensi solo fatturati anziché sul reddito realmente percepito.

A fronte di questo vantaggio però seguono una serie di svantaggi:

- a) aggravio amministrativo per la tenuta della contabilità con le nuove modalità;
- b) le Rimanenze Finali<sup>1</sup> presenti nel bilancio al 31.12.2016 dovranno essere interamente dedotte nel 2017;
- c) la perdita, in base all'art. 8 del Tuir non potrà essere riportata nei periodi di imposta successivi.

In merito al punto a), la determinazione del reddito basata sul criterio di cassa introduce la necessità del monitoraggio dei flussi finanziari anche per i soggetti in contabilità semplificata, costringendoli a procedure simili a quelle previste per la gestione delle imprese in contabilità ordinaria, con conseguenti complicazioni, soprattutto per le imprese di minori dimensioni non dotate di addetti amministrativi. Tali complicazioni sono essenzialmente legate alla necessità per l'impresa di fornire la documentazione che attesti l'avvenuto incasso o pagamento e, per chi gestisce la contabilità, di eseguire le relative registrazioni contabili aggiuntive, con conseguente inevitabile incremento di costi. A tali complicazioni tuttavia non corrisponde l'impianto di una contabilità strutturata e quindi non vengono conseguiti i vantaggi propri della contabilità ordinaria (maggiore controllo della situazione aziendale consentito dalla partita doppia, accesso ad agevolazioni come l'ACE o a regimi opzionali come quello dell'IRI, rispetto degli obblighi contabili civilistici che richiedono, tranne che per i piccoli imprenditori, la tenuta del libro giornale, del libro degli inventari e dei mastri, anche per evitare il reato di bancarotta semplice in caso di fallimento).

L'aggravio di costi e procedure è evitabile se si opta per il regime di cassa con presunzione di incasso/pagamento alla data di registrazione, che però, per chi non può posticipare al momento dell'incasso dei ricavi l'emissione del documento fiscale iva (come invece possono fare i soggetti che effettuano prestazioni di servizi senza essere obbligati al rilascio di scontrino o ricevuta), finisce per annullare il vantaggio principale del criterio di cassa costituito dalla posticipazione del pagamento delle

---

<sup>1</sup> Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate la norma che prevede l'obbligo di dedurre nel 2017 le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito di esercizio nel 2016, secondo il principio di competenza, riguarda anche le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale ex art. 93 Tuir, nonché le rimanenze di titoli di cui all'art. 94 ed anche le rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale di cui all'art. 92.

imposte dirette in base all'effettiva percezione dei ricavi, con l'aggravante dell'impossibilità di dedurre le perdite su crediti ai sensi dell'art.101, data la presunzione legale del loro incasso.

Relativamente al punto b) ci sono varie considerazioni da fare. In primo luogo si ha un sovraccarico di costi nel primo esercizio di applicazione del regime, soprattutto per le imprese con una elevata consistenza del magazzino.

In particolare, alcuni settori come ad esempio quelli dell'edilizia e degli esercenti attività artigiane e di commercio al dettaglio, nei quali il ruolo delle rimanenze risulta fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa, il contribuente potrà essere spinto ad abbandonare il suo regime naturale in favore di quello ordinario pur sapendo che tale opzione è vincolante per almeno un triennio.

La disposizione normativa riguardante la sorte delle rimanenze finali potrebbe sembrare un modo per eliminare le problematiche relative alle rimanenze di magazzino, ma non è così, i riflessi della questione delle giacenze si sentiranno anche nell'ambito di applicazione degli studi di settore o dei nuovi indici di affidabilità, dove l'indice di rotazione delle scorte è fondamentale per valutare la posizione del contribuente.

Si può quindi ipotizzare che, per il funzionamento dei predetti strumenti, sarà ancora richiesta la quantificazione magari extra-contabile delle rimanenze di fine esercizio, in quanto sono un elemento cruciale per la corretta gestione aziendale.

Infine in merito al punto c) l'impossibilità per le imprese minori in contabilità semplificata di riportare le perdite sostenute negli esercizi successivi, stante l'attuale assenza di un intervento normativo, evidenzia un problema di non poco conto per le aziende con risultati altalenanti, spingendole ad optare per la contabilità ordinaria e delineando tra l'altro una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai contribuenti "forfettari", ai quali invece è data la possibilità di riportare a nuovo le perdite conseguite.

Il Legislatore dovrà chiarire anche l'ipotesi di passaggio dalla contabilità semplificata per cassa a quella ordinaria; così come avvenne in passato con il provvedimento ministeriale D.M. 352/1989, tali contribuenti saranno chiamati ad indicare all'inizio del periodo d'imposta il valore delle rimanenze finali alla fine dell'anno precedente. Qualora le rimanenze da indicare fossero già state dedotte in esercizi precedenti (perché magari facenti parte delle rimanenze finali precedenti ad un breve intermezzo nel regime per cassa) queste non potrebbero essere dedotte nuovamente (in quanto già dedotte nel primo esercizio di applicazione del regime per cassa); se invece non fossero state pagate e quindi dedotte nel regime di cassa, si ritiene che la deducibilità possa essere ancora consentita.

Adesso, per capire meglio l'incidenza di tale previsione normativa sulle aziende, vengono analizzate tre diverse situazioni, che presentano interessanti spunti per valutare le conseguenze di applicazione del presente regime:

#### *Esempio 1*

L'imprenditore Mario Rossi, esercente attività di ottico, nel 2016 adotta la contabilità semplificata. Si ipotizzi che per tale anno il reddito conseguito (secondo il principio di competenza) sia così determinato:

Acquisti	€ 64.000
Esistenze Iniziali 2016	€ 2.000
Altri costi	€ 20.000
Totale (A)	€ 86.000
Vendite	€ 103.000
Rimanenze Finali 2016	€ 3.000
Totale (B)	€ 106.000
Reddito (B-A)	€ 20.000

Nel 2017 passa naturalmente alla contabilità semplificata per cassa. Il reddito è ridotto delle rimanenze finali 2016. Si ipotizzi che Rossi mantenga lo stesso livello di costi/ricavi dell'esercizio precedente, e che pertanto presenti nel 2017 la seguente situazione:

Acquisti	€ 64.000
Esistenze Iniziali 2017	€ 3.000
Altri costi	€ 20.000
Totale (A)	€ 87.000
Vendite	€ 103.000
Totale (B)	€ 103.000
Reddito (B-A)	€ 16.000

In questo esempio, le esistenze iniziali hanno poco influenzato il reddito conseguito in quanto di importo modesto, sia in termini assoluti che in relazione al fatturato.

Nel 2018, mantenendo inalterati i costi ed i ricavi, l'assenza delle rimanenze determina la seguente situazione.

Acquisti	€ 64.000
Altri costi	€ 20.000
Totale (A)	€ 84.000
Vendite	€ 103.000
Totale (B)	€ 103.000
Reddito (B-A)	€ 19.000

In questo primo esempio, la scarsa consistenza delle rimanenze ha avuto effetti minimi sul reddito attribuito al contribuente, il quale ha mantenuto stabile anche il proprio carico fiscale.

#### *Esempio 2*

L'imprenditore individuale Valerio Bianchi, esercente l'attività di commercio al dettaglio di abbigliamento, adotta nel 2016 la contabilità semplificata. Si ipotizzi che per tale anno il reddito conseguito (secondo il principio di competenza) sia così determinato:

Acquisti	€ 300.000
Esistenze Iniziali 2016	€ 162.000
Altri costi	€ 30.000
Totale (A)	€ 492.000
Vendite	€ 363.000
Rimanenze Finali 2016	€ 140.000
Totale (B)	€ 503.000
Reddito (B-A)	€ 11.000

Nel 2017 adotta la contabilità "per cassa". Il reddito è ridotto dell'importo delle rimanenze finali 2016. Ipotizzando che Bianchi mantenga lo stesso livello di costi/ricavi dell'esercizio precedente nel 2017 la situazione del contribuente sarà la seguente:

Acquisti	€ 300.000
Esistenze Iniziali 2017	€ 140.000
Altri costi	€ 30.000
Totale (A)	€ 470.000
Vendite	€ 363.000
Totale (B)	€ 363.000
Perdita (B-A)	€ - 107.000

Come si può notare, considerato che:

- le consistenti esistenze iniziali hanno influenzato il reddito conseguito;
- non è possibile rilevare le rimanenze finali a rettifica degli acquisti dell'anno;

per il 2017 il sig. Bianchi consegue una perdita non trascurabile, che peraltro non risulta riportabile al 2018.

Nel 2018, mantenendo inalterati i costi ed i ricavi, l'assenza delle rimanenze determina la seguente situazione.

Acquisti	€ 300.000
Altri costi	€ 30.000
Totale (A)	€ 330.000
Vendite	€ 363.000
Totale (B)	€ 363.000
Reddito (B-A)	€ 33.000

In questo secondo esempio il contribuente, nell'esercizio 2017 non ha pagato imposte in ragione della pesante "perdita" registrata connessa all'integrale detrazione delle giacenze di magazzino, anche se potrebbe avere qualche difficoltà a spiegare agli istituti bancari le ragioni della perdita sostenuta. Nel 2018 invece tornerà ad avere un reddito imponibile che tuttavia prescinde dalle giacenze di magazzino iniziali e finali.

### Esempio 3

L'imprenditore individuale Andrea Verdi esercente l'attività di costruzioni edili adotta nel 2016 la contabilità semplificata. Nel 2016 ha costruito una palazzina di 6 appartamenti, vendendone solo 4. Si ipotizzi che per tale anno il reddito conseguito (secondo il principio di competenza) sia così determinato:

Acquisti	€ 400.000
Altri costi	€ 50.000
Totale (A)	€ 450.000
Vendite	€ 390.000
Rimanenze Finali 2016	€ 250.000
Totale (B)	€ 640.000
Reddito (B-A)	€ 190.000

Nel 2017 adotta la contabilità "per cassa". Il reddito è ridotto dell'importo delle rimanenze finali 2016, ma non è possibile rilevare le rimanenze finali 2017.

Ipotizzando la vendita nell'anno di uno degli appartamenti invenduti, senza effettuare nuove costruzioni, si avrà la seguente situazione:

Acquisti	€ 0
Esistenze Iniziali 2017	€ 250.000
Altri costi	€ 10.000
Totale (A)	€ 260.000
Vendite	€ 180.000
Totale (B)	€ 180.000
Perdita (B-A)	€ 80.000

Come si può notare:

- le consistenti esistenze iniziali hanno influenzato il reddito conseguito;
- non è possibile rilevare le rimanenze finali a rettifica degli acquisti dell'anno;

il sig. Verdi nel 2017 consegue pertanto una perdita di una certa rilevanza (imputabile agli appartamenti invenduti) che non risulta riportabile al 2018, quando invece avrebbe dovuto avere un modesto reddito imponibile, se avesse potuto rilevare le rimanenze finali per l'ultimo immobile invenduto.

Nel 2018, ipotizzando di vendere l'ultimo appartamento costruito nel 2016 la situazione è la seguente:

Acquisti	€ 0
Altri costi	€ 10.000
Totale (A)	€ 10.000
Vendite	€ 180.000
Totale (B)	€ 180.000
Reddito (B-A)	€ 170.000

Nel 2018, pertanto il Sig. Verdi si vedrà attribuito un reddito consistente in relazione all'ultimo immobile venduto, quando invece, se avesse potuto rilevare le rimanenze iniziali (finali dell'esercizio precedente) il reddito sarebbe stato molto più modesto.

L'eliminazione delle rimanenze quindi porta a rilevare una perdita nel 2017 non riportabile ed un utile molto maggiore nel 2018, con la conseguenza che il carico fiscale del contribuente nel biennio considerato sarà molto maggiore se calcolato con l'attuale regime, rispetto a quello che sarebbe stato se fosse stato possibile considerare la variazione delle rimanenze finali.

## **5. I REGISTRI CONTABILI E GLI ASPETTI OPERATIVI DEL NUOVO REGIME**

Prima delle modifiche apportate dalla L. 232/2016, i registri contabili obbligatori per i soggetti che utilizzavano la contabilità semplificata erano i seguenti:

- I registri prescritti ai fini IVA di cui agli artt. 23, 24 e 25 del DPR 633/72;
- Il registro delle entrate e delle uscite (solo se vengono effettuate esclusivamente operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA) di cui all'art. 18 co. 2 e 3 del DPR 600/73;
- Il registro dei beni ammortizzabili di cui all'art. 16 del DPR 600/73<sup>2</sup>;

---

<sup>2</sup> Il registro può non essere tenuto se i dati di cui all'art. 16 del DPR 600/73 sono annotati nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA (art. 2 co. 1 del DPR 695/96, circ. Agenzia delle Entrate 25.1.2002 n. 6, § 15). In via ulteriore, l'art. 13 del DPR 7.12.2001 n. 435 riconosce la possibilità di non tenere il registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, si forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'art. 16 del DPR 18

- Il libro unico del lavoro (ove richiesto) di cui all'art. 39 del DL 112/2008.

La prima conseguenza delle modifiche previste dalla L. 232/2016 consiste nell'adeguamento del sistema di registrazione contabile adottato finora al criterio di cassa, in quanto le registrazioni dovranno tenere conto delle date di incasso e di pagamento.

A seguito delle modifiche apportate dalla suddetta Legge, i soggetti in regime di contabilità semplificata devono tenere, a partire dal 01.01.2017, dei nuovi registri di cui all'art. 18 co. 2 del DPR 600/73 nei quali annotare in maniera cronologica i ricavi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio. Viene infatti abolito il registro delle entrate e delle uscite in precedenza riservato a coloro che effettuavano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.

Al fine di allineare gli obblighi contabili alle novità del citato articolo 66, TUIR, sono state apportate rilevanti modifiche all'articolo 18, D.P.R. 600/1973, prevedendo per i soggetti che adottano la contabilità semplificata 3 possibili alternative nella tenuta dei registri contabili:

1. La tenuta di due nuovi registri cronologici ove annotare i ricavi percepiti e le spese sostenute;
2. La tenuta dei registri Iva con annotazione degli incassi e dei pagamenti;
3. La tenuta dei registri Iva con presunzione di incassi e pagamenti al momento della registrazione.

### **5.1 Registri cronologici degli incassi e pagamenti**

Il nuovo co. 2 dell'art. 18 del DPR 600/73 prevede l'istituzione, in aggiunta ai consueti registri IVA, di nuovi e separati registri cronologici ove annotare i ricavi percepiti e le spese, nonché gli ulteriori componenti che concorrono alla formazione del reddito (es. plus/minusvalenze, ammortamenti, etc.);

Per ciascun incasso deve essere indicato entro 60 giorni dall'incasso o dal pagamento:

- il relativo importo;
- le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
- gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Per ciascun pagamento deve essere indicato:

- la spesa sostenuta;

---

600/73. La fornitura di tali dati è equiparata a tutti gli effetti all'annotazione dei medesimi nel registro dei beni ammortizzabili.

- le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto cui è effettuato il pagamento;
- gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto.

Per quanto riguarda l'annotazione degli altri componenti di reddito la normativa prevede che debbano essere annotati nei registri sopra indicati entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno a cui si riferiscono.

## **5.2 Registri IVA “integrati”**

In alternativa al metodo precedente l'art. 18 co. 4 del DPR 600/73, pur mantenendo obbligatoria la tenuta dei registri IVA delle vendite, degli acquisti e dei corrispettivi, prevede una semplificazione degli adempimenti contabili, consentendo di sostituire i sopra citati registri cronologici dei ricavi e delle spese mediante la tenuta dei soli registri IVA, a condizione che vengano rispettate alcune condizioni necessarie a garantire l'osservanza del principio di cassa nella determinazione del reddito.

La semplificazione comporta:

- La separata annotazione sui registri IVA delle operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta, l'annotazione su detti registri dell'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono, nell'ipotesi in cui alle registrazioni effettuate ai fini IVA non corrisponda l'incasso del corrispettivo o il pagamento della spesa nello stesso anno;
- I ricavi e le spese saranno poi separatamente annotati nei registri IVA relativi al periodo d'imposta in cui avviene l'incasso o il pagamento, indicando il documento contabile già registrato ai fini IVA.

Con riferimento a questa seconda soluzione proposta dalla norma, il secondo periodo del comma 4 dell'art. 18 dispone testualmente che *“In luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono”*.

Una possibilità che emerge chiaramente dalla disposizione – di cui abbiamo già dato conto – consiste nel procedere “a consuntivo”, o meglio, entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi, all'annotazione dell'importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti nel periodo d'imposta e delle fatture cui gli stessi si riferiscono, al fine di determinare il reddito d'impresa in base al principio di cassa. Negli esercizi successivi, al momento dell'effettivo incasso e pagamento, i ricavi e i costi devono essere

registrati separatamente, entro i successivi 60 giorni dalla manifestazione finanziaria, sempre sui registri IVA del periodo.

Bisogna, tuttavia, porre l'attenzione anche all'inciso preliminare del comma 4 – finora trascurato – che recita “*In luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti*”, il quale potrebbe aprire a un'ulteriore alternativa contabile rispetto a quella sopra illustrata.

Ad una prima lettura, potrebbe non apparire chiaro se detto inciso stia a significare che:

- le singole annotazioni per incassi e pagamenti non vadano eseguite, a differenza dei registri cronologici in cui sono obbligatorie, il che comporta necessariamente l'annotazione finale circa i mancati incassi e pagamenti del periodo;
- oppure se tali singole annotazioni possano comunque essere effettuate anche sui registri IVA, soluzione che, parimenti, consentirebbe la ricostruzione a posteriori delle movimentazioni finanziarie, rendendo superflua l'annotazione complessiva della situazione a fine periodo.

Ritenendo possibile tale ultima soluzione, nell'ipotesi di tenuta dei soli registri IVA integrati, sarebbe pertanto possibile scegliere se:

- annotare, in positivo, per ogni fattura registrata la relativa data di pagamento o incasso;
- oppure effettuare la sola annotazione complessiva, in negativo, relativa alla situazione di fine periodo.

Entrambe le alternative consentirebbero comunque di individuare i mancati incassi e pagamenti del periodo, senza pregiudizio del principio di cassa.

Rimarrebbe poi confermata, in entrambi i casi, l'annotazione nei periodi d'imposta successivi del componente, nel momento in cui si verifica la manifestazione finanziaria, attraverso il richiamo al documento contabile precedentemente registrato ai fini IVA.

Infine, attraverso un'interpretazione meno letterale dell'inciso del comma 4 in esame, ma fondata sulla finalità complessiva dell'art. 18 del DPR 600/73, si potrebbe ritenere che, adottando il sistema delle annotazioni singole, non si renda necessaria l'evidenziazione puntuale della data di pagamento o incasso, ma la semplice indicazione, a latere della fattura, dell'avvenuto incasso o pagamento, in considerazione dell'omogeneità del risultato ottenibile rispetto all'ipotesi dell'annotazione complessiva dei mancati incassi/pagamenti.

Sia nel caso di tenuta dei registri cronologici sia nell'ipotesi in cui si tengano esclusivamente i registri IVA “integrati”, laddove la contabilità dell'impresa minore sia tenuta da un soggetto terzo, potrebbe

essere opportuno predisporre una prima nota di cassa al fine di indicare al tenentario della contabilità le date degli incassi e dei pagamenti.

### **5.3 Registri IVA con presunzione di incasso e pagamento al momento della registrazione**

Un'ulteriore semplificazione contabile è prevista dall'art. 18 co. 5 del DPR 600/73 che consente ai contribuenti di esercitare apposita opzione, vincolante per almeno un triennio, per tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione IVA.

In tal caso, per finalità di semplificazione, opera una presunzione legale secondo cui la data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso o pagamento.

Al fine di una corretta valutazione del criterio sopra descritto sarebbe opportuno un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria per esplicitare se la presunzione prevista dal co. 5 del DPR 600/73 sia una presunzione relativa – e quindi soggetta a possibili rettifiche – oppure sia di carattere assoluto per cui in caso di accertamenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria il contribuente non è obbligato a presentare documenti giustificativi in merito all'effettiva data di incasso/pagamento.

Stante il dubbio interpretativo, è di palese evidenza che, a seconda che si propenda per una o l'altra interpretazione, cambia radicalmente il giudizio – e la possibilità di utilizzo nella realtà quotidiana – di questo metodo. Infatti nel caso in cui la presunzione sia di tipo relativo metodo in oggetto non differisce poi sostanzialmente dagli altri due e quindi non se ne capisce la previsione anche in considerazione del vincolo triennale che scaturisce dal suo utilizzo.

Viceversa, qualora la presunzione assuma carattere assoluto questo metodo potrebbe apparire molto conveniente sia per la relativa semplicità del suo utilizzo, sia perché potrebbe fornire la possibilità per il contribuente di effettuare una minima pianificazione fiscale. Infatti il contribuente potrebbe optare di registrare le fatture di fine anno nell'esercizio in corso piuttosto che in quello successivo, senza dover fornire giustificazioni in merito alla propria scelta. L'unico aspetto negativo di questa opzione è che, con la presunzione di incasso al momento dell'emissione delle fatture di vendita, si perderebbe ogni vantaggio relativo all'avere un carico fiscale ancorato agli incassi effettivamente ricevuti nell'anno, in quanto, di fatto, si tornerebbe ad avere una situazione simile a quella ottenuta con il vecchio principio di competenza.

L'adeguamento del sistema contabile delle imprese minori al criterio di cassa non ha ricadute sull'IVA. Infatti, indipendentemente dagli effettivi incassi e pagamenti, le liquidazioni periodiche ai fini di tale imposta sono eseguite con le consuete modalità in base ai documenti registrati. Una soluzione per l'eventuale disallineamento IVA-imposte dirette potrebbe essere rappresentata dall'adozione del regime di IVA per cassa (c.d. "cash accounting"), di cui all'art. 32-bis del DL 22.6.2012 n. 83, che consentirebbe di rendere esigibile l'imposta al momento dell'incasso del corrispettivo dal cliente e detraibile in funzione del pagamento al fornitore; opzione che per il regime di IVA per cassa aveva riscosso scarso interesse principalmente dovuto al fatto che tale scelta imponeva ai contribuenti la tenuta di un'antieconomica doppia contabilità (una per cassa per la liquidazione dell'IVA ed una per competenza per la determinazione del reddito d'impresa).

## **6. TRATTAMENTO DI INCASSI E PAGAMENTI A CAVALLO D'ANNO**

L'adozione del criterio di cassa comporta la necessità di individuare esattamente quando i ricavi si intendano "percepiti" e le spese si considerino "sostenute", ossia quando diventano fiscalmente rilevanti.

La questione si pone essenzialmente per le transazioni che avvengono con strumenti diversi dal denaro contante, in prossimità della fine dell'anno o all'inizio di quello successivo. Al riguardo, considerato che il nuovo testo dell'art. 66 co. 1 del Tuir indica le modalità di determinazione del reddito utilizzando gli stessi termini dell'art. 54 co. 1 del Tuir in tema di reddito di lavoro autonomo (ricavi percepiti nel periodo d'imposta al netto delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività), è stato ipotizzato il ricorso ai medesimi chiarimenti a suo tempo forniti dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al reddito di lavoro autonomo.

### ***Assegno bancario o circolare***

I ricavi riscossi mediante assegno bancario o circolare si considerano percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità dell'imprenditore, coincidente con la materiale consegna del titolo medesimo dall'emittente al ricevente. Per converso, le spese pagate mediante assegno bancario o circolare si considerano sostenute nel momento in cui il titolo di credito viene consegnato dall'imprenditore al venditore.

### ***Bonifico***

Se il pagamento viene effettuato tramite bonifico, rileva la data dell'accredito della somma sul conto corrente (c.d. "data disponibilità"): è infatti da tale momento che il titolare del conto acquista la facoltà di utilizzare liberamente il proprio denaro. Nessun rilievo assumono invece la c.d. "data valuta", che rileva esclusivamente per il computo degli (eventuali) interessi attivi maturati a favore dell'imprenditore; il momento in cui viene impartito l'ordine di bonifico, né il momento in cui la banca informa l'imprenditore dell'avvenuto accredito.

Così come per i ricavi, per le spese pagate tramite tale strumento dovrebbe rilevare il giorno in cui viene impartito l'ordine di bonifico, dal quale l'imprenditore perde la facoltà di utilizzare liberamente il proprio denaro<sup>3</sup>.

### **Carta di credito o bancomat**

Nell'ipotesi in cui vengano utilizzati la carta di credito o il bancomat, dovrebbe rilevare la data di accredito della somma sul conto corrente dell'imprenditore percipiente (data che può anche coincidere con il momento in cui il pagamento viene materialmente eseguito), certificata dall'estratto conto inviato dalla banca.

La spesa pagata con carta di credito è deducibile nel momento in cui è utilizzata la carta. Quindi, le spese sostenute e contabilizzate nel mese di dicembre, addebitate dalla banca nel mese di gennaio e risultanti dall'estratto conto dello stesso mese, si considerano comunque sostenute nel mese di dicembre. Infatti, il momento diverso e successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente dell'imprenditore da parte della banca, attiene ad un rapporto interno che coinvolge titolare ed emittente, irrilevante ai fini fiscali. Dal punto di vista pratico, può far fede la copia della ricevuta rilasciata all'atto del pagamento dall'esercente. Analogo principio si ritiene che debba valere anche per le carte prepagate "aperte", attraverso le quali i titolari anticipano una somma che consentirà loro l'utilizzo presso gli esercenti convenzionati (utilizzate più di frequente per gli acquisti su Internet). Anche in questo caso, pertanto, il momento rilevante di effettuazione della spesa dovrebbe essere quello dell'autorizzazione della spesa.

---

<sup>3</sup> Si supponga che in data 30.12.2017 il cliente dell'imprenditore abbia effettuato un ordine di bonifico a saldo di una determinata cessione di beni; l'accredito della somma sul conto corrente dell'imprenditore sia intervenuto il 2.1.2018; la valuta dell'operazione per l'imprenditore risulti essere il 31.12.2017. Per quanto sopra, il ricavo concorre alla formazione del reddito d'impresa del 2018 (e non del 2017) e va quindi dichiarato nel modello UNICO 2019.

## **Ricevuta bancaria**

Le “ricevute bancarie” sono documenti che permettono ad un soggetto (di regola, impresa o professionista) di incassare i crediti nei confronti della propria clientela, senza emissione di titoli cambiari.

Di regola, la “ricevuta bancaria” è emessa, contestualmente alla fattura, da parte del soggetto che vanta un credito nei confronti di un altro soggetto e contiene gli estremi della fattura cui si riferisce e le generalità del cliente.

La “ricevuta bancaria” viene poi trasmessa ad una banca, che assume l’incarico di incassare dal debitore la somma indicata sul documento medesimo. A tal fine, la banca invia al debitore un avviso (ad es., la fotocopia della ricevuta stessa) per comunicargli lo sportello presso il quale dovrà avvenire il pagamento.

A pagamento effettuato, la banca consegna al debitore la “ricevuta bancaria” su cui il creditore aveva già apposto la “quietanza” fino dal momento dell’emissione del documento.

La banca può effettuare l’accredito nei confronti dell’emittente della “ricevuta bancaria”, in alternativa:

- con clausola “salvo buon fine”;
- con clausola “al dopo incasso”.

## **Accredito con clausola “salvo buon fine”**

In questo caso, la banca accredita all’emittente “in linea di capitale” la somma indicata sulla ricevuta, con valuta posteriore alla data di scadenza del credito e addebita all’emittente le commissioni di incasso, con valuta immediata.

In caso di futuro mancato incasso, la banca addebiterà all’impresa l’importo precedentemente anticipato.

Per quanto la fattispecie non sia stata oggetto di chiarimento da parte dell’Amministrazione finanziaria, applicando i principi precedentemente evidenziati si ritiene che la data di incasso fiscalmente rilevante sia quella in cui il cliente esegue il pagamento presso la banca. Infatti, il versamento effettuato dalla banca all’imprenditore all’atto del ricevimento della ricevuta bancaria ha natura di mero anticipo, che verrebbe recuperato dalla banca medesima qualora il cliente non onorasse il proprio debito.

### **Accredito con clausola “al dopo incasso”**

In tale ipotesi, la banca all’arrivo della “ricevuta bancaria” da parte dell’emittente, non effettua alcuna operazione e dopo aver incassato il credito dal debitore, accredita all’emittente l’importo della ricevuta stessa, al netto delle commissioni di incasso relative all’operazione.

Il momento dell’incasso fiscalmente rilevante è quello in cui la somma riscossa dalla banca è accreditata sul conto corrente dell’imprenditore.

### **Pagamento tramite Ri.Ba.**

In questo caso, il momento fiscalmente rilevante coincide con il momento in cui l’imprenditore onora la ricevuta bancaria.

## **7. DISCIPLINA TRANSITORIA IN CASO DI PASSAGGIO TRA REGIMI**

Al fine di evitare salti o duplicazioni d’imposta, viene disciplinato il trattamento dei componenti reddituali nell’ipotesi di transito dal regime contabile semplificato a quello ordinario, e viceversa. In sostanza, i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato, non assumono rilevanza nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi (art. 1 co. 19 della L. 232/2016). Tali componenti:

- se hanno già concorso alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie (principio di competenza), non devono essere computati nella determinazione del reddito secondo le regole del nuovo regime semplificato;
- se, al contrario, hanno concorso alla formazione del reddito secondo le regole del nuovo regime, gli stessi non assumeranno rilevanza nei periodi d’imposta successivi alla fuoriuscita dallo stesso.

Si pensi, ad esempio, alle merci che sono state consegnate ed utilizzate in un periodo d’imposta in cui trovava applicazione il regime ordinario di contabilità, ma sono state pagate in un periodo d’imposta successivo, soggetto al nuovo regime semplificato; in tale ipotesi, poiché il costo sostenuto per l’acquisto delle merci è già stato imputato secondo il criterio di competenza all’esercizio in cui le merci sono state consegnate, la successiva manifestazione monetaria di tale operazione non avrà alcuna rilevanza sotto il profilo reddituale, ancorché ricadente in un regime in cui risulta applicabile il criterio di cassa.

## **8. L'IRAP**

Le regole sopra esposte valgono anche per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP. In particolare, con l'aggiunta all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997 del nuovo comma 1-bis per le società di persone e ditte individuali in contabilità semplificata, anche la base imponibile IRAP è determinata sulla base del principio di cassa applicato ai fini reddituali.

In particolare, la Legge di Bilancio 2017 stabilisce che all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997, concernente la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali agli effetti dell'IRAP, dopo il comma 1, è inserito il seguente: "1-bis. Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato art. 66."

Di conseguenza, anche ai fini Irap, rileva il nuovo criterio di cassa introdotto per le imprese minori ai fini delle imposte sui redditi; non rilevano, ad esempio, le rimanenze finali.

## **PARTE SECONDA: IMPOSTA SUL REDDITO D'IMPRESA (I.R.I.)**

### **1. PREMESSA**

L'articolo 1, comma 547 della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017) ha introdotto nell'ordinamento tributario interno, a partire dal periodo d'imposta 2017, un regime impositivo di carattere opzionale riservato agli imprenditori individuali e alle società di persone in contabilità ordinaria.

Trattasi della nuova Imposta sul reddito d'impresa (c.d. IRI), la quale consiste in una imposizione proporzionale e separata del reddito d'impresa, con aliquota allineata a quella stabilita in ambito Ires, per la quale potranno optare i soggetti di cui sopra in alternativa al regime impositivo ordinariamente e naturalmente stabilito per essi dall'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 incardinato sul principio di trasparenza; principio che, come è noto, sovrintende, seppur non più in modo esclusivo, alla tassazione dei redditi prodotti dalle società di persone e soggetti assimilati.

La disciplina del regime *de quo* è contenuta nel neo introdotto articolo 55-bis del Tuir., le cui disposizioni normative rappresentano il punto di approdo di una lunga gestazione che ha avuto origine nel 1999, con l'articolo 2, comma 14 delle Legge delega 13 maggio, n. 133 nella quale si incaricava il Governo di introdurre la tassazione separata del reddito d'impresa conseguito dalle imprese individuali e dalle società di persone con applicazione della medesima aliquota prevista per le persone giuridiche e ha continuato a svilupparsi con l'articolo 9 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. Legge finanziaria per il 2001), che aveva l'obiettivo di attuare la sopracitata legge delega, e con la l'articolo 11 della L. 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. Delega fiscale).

Ebbene, su tale punto, la Delega fiscale ha trovato sostanzialmente (e non formalmente, stante la già intervenuta scadenza del termine per l'implementazione della Delega) attuazione solo con le norme in commento nel presente documento, ovverosia, quelle di cui all'articolo 1, comma 547 della Legge di bilancio 2017, la cui *ratio*, come si legge nella Relazione illustrativa al Disegno di legge di Bilancio 2017, risiede nell'esigenza di uniformare il trattamento delle imprese individuali e delle società di persone in contabilità ordinaria con quello delle società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla scelta della forma giuridica attraverso la quale svolgere l'attività di impresa.

Ciò che si realizza è una discriminazione qualitativa dei redditi a prescindere dalla natura e dalla forma giuridica del soggetto che li produce e, nel contempo, una “sospensione” della progressività in ambito IRPEF in relazione ai redditi d'impresa; progressività che torna ad operare solo nel momento in cui i

medesimi redditi fuoriescono dalla sfera dell'impresa-società per confluire nella sfera personale dell'imprenditore-socio.

Ulteriore finalità della misura in esame consiste nel favorire la patrimonializzazione delle piccole imprese incentivando il reinvestimento degli utili rispetto ad una loro distribuzione ai soci o ai prelievi effettuati dall'imprenditore.

Attraverso la separazione del reddito d'impresa realizzatosi in capo all'impresa-società da quello conseguito dall'imprenditore-socio, infatti, è possibile assoggettare il primo ad un regime fiscale più favorevole (i.e. tassazione separata con aliquota proporzionale allineata a quella IRES) nel caso del suo mantenimento, *rectius* reinvestimento, in azienda, e il secondo al medesimo trattamento fiscale di natura progressiva riservato a tutte le altre categorie reddituali rilevanti ai fini IRPEF.

Più precisamente, con riferimento alle società di persone, la disciplina IRI si caratterizza per derogare (su opzione dei contribuenti) al principio generale della trasparenza quale criterio di imputazione e tassazione del reddito d'impresa prodotto dalla società, determinando la creazione di una autonoma soggettività tributaria in capo alla società stessa, la quale, lungi dal rappresentare mero "strumento" di produzione di un reddito di pertinenza dei soci e di accertamento di un'imposta alla quale sono assoggettati solo quest'ultimi, assurge a soggetto passivo della nuova imposta.

## **2. ANALISI PRELIMINARE ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE**

### **2.1 Soggetti interessati.**

L' IRI, non essendo un regime obbligatorio, è applicabile solo a seguito dell'esercizio di una specifica opzione, da parte di determinati soggetti:

- imprese individuali in contabilità ordinaria (anche imprese familiari);
- Società di persone in contabilità ordinaria;
- S.r.l. In regime di trasparenza fiscale per effetto del nuovo comma 2-bis art. 116 TUIR.

Anzitutto bisogna precisare che i soggetti di cui sopra, nel caso non siano obbligati per natura o per il superamento dei requisiti dimensionali, devono necessariamente aver optato per il regime di contabilità ordinaria. Questo è fondamentale nel quadro normativo per poter monitorare i prelievi del reddito di impresa maturato effettuati dall'imprenditore o dai soci.

## 2.2 Modalità d'opzione e disallineamenti temporali

Come precisato poc'anzi, l'applicazione del regime IRI non è obbligatoria, i contribuenti interessati dovranno infatti esercitare espressa opzione, la quale tuttavia ha una durata di 5 periodi di imposta ed è rinnovabile<sup>4</sup>.

L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione redditi con effetto dal periodo di imposta cui la dichiarazione è riferita. Pertanto per il 2017 l'opzione dovrà essere esercitata nella dichiarazione presentata del 2018 e riferita al 2017. Salvo diversa indicazione e chiarimenti dell'Agenzia Entrate, alla fine del quinquennio si dovrà provvedere al rinnovo dell'opzione nella dichiarazione del primo esercizio successivo al quinquennio stesso.

In tema di opzioni c'è da rilevare un “intreccio “ normativo e disallineamento temporale. Di fatto per applicare l'IRI devono essere operate ben due distinte opzioni con durata e vincoli temporali diversi e non allineati dalla normativa:

- opzione per il regime di contabilità ordinaria;
- opzione per IRI;

L'opzione per la contabilità ordinaria, almeno per le imprese che sino al 2016 hanno operato in regime di semplificata, ha durata di tre anni (successivamente un vincolo annuale con rinnovo fino a revoca), tuttavia considerato che l'adesione al regime IRI ha durata di cinque anni, anche l'opzione per la contabilità ordinaria di fatto avrà tale vincolo temporale. Per esempio una società di persone che nel 2016 applicava il regime della semplificata per aderire all'IRI dovrebbe optare per l'ordinaria nel 2017 (novellato art 18, comma 8 DPR 600/73) e tale opzione avrebbe durata di anni tre e, anche se in tal caso vale il comportamento concludente, dovrà essere confermata nel quadro VO del Modello IVA 2018 per il 2017. Contemporaneamente si dovrà esercitare l'opzione nel modello Redditi 2018 per l'IRI con vincolo quinquennale (prolungando di fatto la durata della contabilità ordinaria).

Da tener presente che, anche se il contribuente ha la possibilità di esercitare l'opzione IRI nella dichiarazione del 2018 a valere sul 2017, quindi potendo valutare a consuntivo la convenienza dell'applicazione di tale regime, la scelta di applicazione della ordinaria deve essere effettuata a partire dal 2017 con tutti gli opportuni accorgimenti contabili da parte delle imprese in semplificata.

---

<sup>4</sup> La norma non dice se per un anno o per un ulteriore quinquennio.

### *S.r.l. In regime di trasparenza*

L'IRI si può applicare anche per le Srl che hanno i requisiti per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale (art 116, DPR 917/86, nuovo comma 2-bis).

Da notare che l'opzione anche in questo caso da parte delle società per l'IRI ha durata di 5 anni. Mentre l'opzione per il regime della trasparenza fiscale prevede un vincolo di anni tre.

Gli utili distribuiti dalle Srl trasparenti in regime IRI sono somme equiparate ai prelevamenti dei soci/imprenditori, perdendo la natura di redditi di capitale. Non sarà di conseguenza applicabile la ritenuta d'acconto prevista dagli artt. 26 e segg. Del DPR 600/73.

## **2.3 Conseguenze di sistema in capo ai diversi soggetti passivi**

La nuova normativa introdotta dal comma 547 dell'art. 1, della Legge di bilancio 2017 n. 232/2016, di cui si è dato conto nella parte precedente (che disciplina il cd. *regime IRI*), permette dunque agli imprenditori individuali e alle società di persone di natura commerciale di poter optare per la tassazione separata (in capo alla società/impresa).

Gli elementi da tenere in considerazione ai fini di una consapevole scelta del regime da adottare sono numerosi, così come le conseguenze che, direttamente o indirettamente hanno sui soggetti sui quali la norma incide.

Alcuni di questi elementi sono dettati dalla normativa stessa, quali, per esempio, la durata obbligatoria del regime opzionale e l'obbligo della tenuta di una contabilità ordinaria; altri, in determinati casi (a seconda del soggetto che opta), sono fisiologicamente e sistematicamente consequenziali, quali, per esempio, la mutazione della natura giuridica del reddito in capo ai soci (nei casi delle S.r.l. a ristretta base proprietaria non trasparenti), o la mutazione del metodo per la determinazione del reddito (d'impresa) in capo alla società (nei casi delle Srl. sia opache sia trasparenti); mentre altri ancora sono interni al regime stesso, come il rapporto tra gli utili conseguiti dalla società/impresa e i prelevamenti effettuati dai partecipanti alla medesima.

Ognuno di questi elementi porta conseguenze che hanno effetti diversi a seconda del soggetto ammesso all'opzione (in particolare la seconda indicata).

Per fare ordine sembra opportuno prendere le mosse proprio dall'elemento soggettivo del nuovo regime IRI.

Come indicato in precedenza, i soggetti che possono optare per esso sono i seguenti:

- imprenditore individuale;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale;
- società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria non trasparente.

Nelle prime tre categorie è possibile far confluire, come detto, anche l'impresa familiare (individuale), l'azienda coniugale (impresa individuale o società di persone) e la società tra professionisti (che possono essere costituite secondo i tipi di società previsti dal codice civile).

In sostanza, ai fini che in questa sede interessano, è possibile individuare tre gruppi di soggetti passivi: le Srl a ristretta base proprietaria non trasparenti, le Srl trasparenti e gli imprenditori individuali insieme alle società di persone.

Nel prosieguo del presente elaborato verranno prese in considerazione, in primo luogo, le conseguenze di sistema in relazione alle società e agli imprenditori appena elencati; in secondo luogo quelle comuni a tutti i soggetti previste dalla normativa ed infine le variabili implicite al nuovo sistema, anch'esse comuni a tutti i soggetti.

#### *La Srl a ristretta base proprietaria che voglia optare per il regime IRI*

Per quanto concerne l'opportunità di optare per il nuovo regime di tassazione separata da parte di una Srl, che abbia le caratteristiche e i requisiti previsti per l'opzione della trasparenza, pare opportuno rammentare brevemente le differenze che verrebbero in essere, in caso di opzione, rispetto al regime "ordinario".

In regime ordinario, la Srl, poiché società di capitali, è assoggettata all'IRES, la cui base imponibile, ossia il reddito (d'impresa), è determinata, di regola, secondo i dettami della Sezione I del Capo II del Titolo II del Tuir. Ciò implica, in capo ai soci, la tassazione degli utili al momento della loro percezione, come redditi di capitale o come proventi rientranti nel reddito di impresa a seconda che le partecipazioni siano detenute dagli stessi al di fuori o nell'esercizio di un'attività d'impresa.

Qualora si volesse considerare l'opportunità di optare per il regime IRI, occorrerebbe tenere presente, in prima istanza, che la determinazione del reddito da assoggettare a imposta (IRI) non avverrebbe più secondo le previsioni precedentemente richiamate, ma secondo quelle contenute nel Capo VI del Titolo I del Tuir.

La detta mutazione delle modalità di determinazione del reddito, da quelle previste ai fini IRES a quelle previste per il reddito d'impresa ai fini IRPEF (da assoggettare a IRI) in capo alla società, più nello specifico, produce delle conseguenze (valutabili positivamente a favore dell'opzione IRI) soprattutto in merito al trattamento da riservare agli interessi passivi e alle perdite.

In merito agli interessi passivi si rammenta che nella determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF (art. 61, Tuir) non si applica il limite di deducibilità previsto invece nella determinazione del reddito d'impresa ai fini IRES (art. 96, Tuir), per cui gli oneri finanziari, per un soggetto IRPEF, sono interamente deducibili, ovviamente se inerenti all'attività.

In ordine alle perdite si richiama che, mentre per i soggetti IRES esse, se diverse da quelle dei primi tre periodi d'imposta dall'inizio dell'attività, sono riportabili in avanti nel limite dell'ottanta per cento del reddito di ciascun esercizio successivo (art. 84, Tuir), per i soggetti IRI (ancora diversamente dai soggetti IRPEF, per cui le perdite sono deducibili nel limite dei cinque esercizi successivi - art. 5, Tuir) le perdite sono riportabili in avanti senza alcun limite (art. 55-bis, comma 2, Tuir).

Inoltre, in seconda istanza, prestando attenzione alla tassazione in capo ai soci, gli utili prelevati da questi ultimi assumerebbero in ogni caso la natura di reddito di impresa, i quali, in base al neo-introdotto comma 3 dell'art. 55-bis del Tuir, concorrono *integralmente* a formare il reddito complessivo del socio. Ne consegue: che non si applica il meccanismo previsto per le società soggette all'IRES per evitare le doppie imposizioni sui dividendi distribuiti ai soci, e che non si applicano le ritenute ex art. 26 e ss. del D.P.R. n. 600/1973.

Queste mutazioni della natura dei redditi da dichiarare, appena menzionate, si riverberano anche nell'ambito dell'accertamento.

A fronte del nuovo meccanismo di tassazione IRI e del dualismo impresa-società imprenditore-soci, in sede di accertamento, si può ipotizzare, come avviene ordinariamente per le società di capitali a ristretta base proprietaria indipendentemente dall'opzione IRI, che in seguito all'accertamento in capo al soggetto passivo IRI, ai soci (o all'imprenditore) sia rettificato il reddito (ai fini IRPEF) ricorrendo, da parte dell'Amministrazione, alla presunzione, elaborata dalla Corte di Cassazione, di distribuzione degli utili extra-bilancio. Il differenziale accertato in capo ai soci dovrebbe essere poi dedotto in sede di determinazione del reddito nei confronti della società.

Altro discorso è se il maggior reddito accertato in capo alla società non derivi, ad esempio, da ricavi non dichiarati (che potrebbero dar luogo alla presunzione di distribuzione degli utili di cui sopra), ma da un costo sostenuto, ritenuto non inerente. In tal caso, sarebbe difficile presumere una tassazione del socio,

non avendo generato l'accertamento un maggior utile distribuibile, ma soltanto un maggior reddito di impresa da assoggettare a IRI.

Il parallelismo ipotizzabile tra l'accertamento delle società opache e le società aderenti al regime IRI, potrebbe indurre a concludere che, in sede di contenzioso, debba essere instaurato il litisconsorzio tra società e soci.

Dette notazioni sull'accertamento e sul contenzioso sono riportabili anche, e soprattutto, per i 'soggetti passivi IRI' di cui ai prossimi paragrafi, poiché in effetti è in prima istanza per essi che l'adesione al regime IRI genera il venir meno della trasparenza.

#### *La Srl trasparente che voglia optare per il regime IRI*

Come già indicato precedentemente, anche la Srl trasparente sembrerebbe poter optare, nel 2017, per il regime IRI anche prima dello scadere della durata triennale dell'opzione per la trasparenza.

In questo caso pertanto, ai fini della scelta se optare per il regime IRI o meno, è necessario comparare la situazione iniziale con la prevedibile situazione una volta deciso positivamente per la nuova tassazione separata.

In questo frangente, oltre quanto espresso nel paragrafo precedente, è possibile evidenziare anche altri elementi utili in sede di scelta se optare per il regime IRI o meno.

L'opzione per la Srl trasparente (da parte di una Srl che disponga dei requisiti indicati nell'art. 116 del Tuir) fa sì che gli utili siano imputati direttamente in capo ai soci, esattamente come previsto per le società di persone (dal regime per trasparenza ex art. 5 del Tuir), con la differenza che, rispetto a queste ultime, il reddito d'impresa non è calcolato secondo le previsioni contenute nel Capo VI del Titolo I del Tuir, ma è calcolato secondo quanto previsto per i soggetti IRES (pertanto, rimane applicabile il limite di deducibilità degli interessi passivi).

All'imputazione diretta in capo ai soci consegue che siano questi ultimi a dover dichiarare il reddito (e le perdite non eccedenti la quota di patrimonio netto contabile della società partecipata - deducibili secondo le disposizioni sul riporto delle perdite di cui all'art. 8 del Tuir) e a doverlo assoggettare a imposta con aliquota progressiva. La natura del reddito in questione è quella di reddito d'impresa.

Optando per il regime IRI si realizzerebbe, quindi la seguente situazione: la determinazione del reddito in capo alla società avverrebbe secondo quanto previsto nel Capo VI del Titolo I del Tuir, per cui, come evidenziato, gli interessi passivi sono deducibili per l'intero (e non nei limiti di cui all'art. 96 del

Tuir) e le perdite è possibile riportarle in avanti senza alcun limite (non dovendo rispettare quello dei cinque anni successivi, per le perdite conseguite successivamente al triennio di inizio dell'attività).

In capo ai soci la differenza principale sarebbe che essi, pur continuando a dichiarare reddito d'impresa (sia in regime di trasparenza che in regime IRI), nel regime della nuova tassazione, non possono utilizzare le perdite della società per abbattere il proprio reddito complessivo.

Inoltre si rimarca che il reddito non è più imputato in capo al socio nell'anno in cui viene dichiarato dalla società, ma solo nella misura in cui i soci prelevano gli utili.

Un tema particolare, attinente alla compagine sociale, può essere ulteriormente svolto. Si tratta del regime della determinazione del costo fiscale della partecipazione.

Per quanto attiene al costo fiscale della partecipazione, qualora si opti per il regime IRI, esso non deve più essere determinato secondo quanto previsto dall'art. 68, comma 6, quinto periodo, del Tuir, in quanto detta previsione è efficace esclusivamente per le società di persone trasparenti (e, quindi, anche per le Sr. trasparenti, in virtù della disciplina loro applicabile). In base all'articolo richiamato il costo fiscale della quota di partecipazione è aumentato o diminuito dei redditi o delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. Ne conseguono, pertanto, ripercussioni sul calcolo della plusvalenza/minusvalenza in ipotesi di cessione delle quote, di cui, appunto, all'art. 68 appena richiamato (in quanto dal costo della partecipazione non si scomputano, diversamente da come previsto in ipotesi di trasparenza, gli utili distribuiti al socio).

#### *Società di persone o imprenditore individuale che voglia optare per il regime IRI*

In ordine a questo gruppo di soggetti passivi, occorre in prima istanza richiamare che il regime IRI, come detto, apparentemente è stato introdotto proprio avendo a mente questo tipo di compagini imprenditoriali, ma come si appurerà successivamente, esso è forse più conveniente per gli altri soggetti che non per questi ultimi (a meno che gli utili non ammontino a più di 50.000 Euro).

Si tratta di soggetti che ordinariamente determinano il proprio reddito d'impresa secondo i dettami del Capo VI del Titolo I del TUIR e per i quali è stato previsto, come regime ordinario di tassazione, quello della trasparenza fiscale, per cui i soci (diversi dai soggetti passivi dell'IRES) o l'imprenditore individuale dichiarano reddito d'impresa da assoggettare a IRPEF, ossia quale tipologia di reddito che concorre insieme alle altre alla formazione del reddito complessivo da assoggettare a imposta progressiva.

Rispetto al caso trattato nel paragrafo precedente, la differenza non è riscontrabile tanto a livello tributario (per il quale sono valide le considerazioni precedentemente svolte, con particolare attenzione alle perdite), quanto a livello contabile. L'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, difatti prevede che per i tipi di società in esame e per l'imprenditore individuale il regime di contabilità loro naturale è quello semplificato, salvo opzione per quello ordinario, allorché l'ammontare dei ricavi sia inferiore a 400.000 Euro, nel caso in cui l'oggetto dell'attività consista in prestazioni di servizi, o a 700.000 Euro, nel caso in cui l'oggetto dell'attività sia diverso da quello precedentemente indicato.

Ne consegue che uno degli elementi da dover tenere a mente (oltre a quelli indicati nel paragrafo precedente, soprattutto in ordine al regime delle perdite, come detto), nel caso in cui uno dei soggetti in esame consideri di esercitare l'opzione per il regime IRI, è certamente quello che concerne la contabilità, in quanto l'accesso a detto regime implica la tenuta di una contabilità ordinaria, la quale, rispetto a quella semplificata, è più onerosa.

Questo tema della contabilità induce a considerare gli elementi (*rectius*: le condizioni) previsti per legge, i quali, se ben considerati, possono influenzare la scelta in merito all'effettuazione o meno dell'opzione IRI.

#### **2.4 Le condizioni previste dalla normativa che influenzano la scelta per il regime IRI**

Se una delle condizioni prevista dalla normativa per l'accesso al regime IRI è, come detto, la tenuta di una contabilità ordinaria - condizione che influenza in particolare le società di persone e gli imprenditori individuali, i quali, normalmente, adottano un regime di contabilità semplificato; mentre è meno influente per le S.r.l., le quali già adottano quello ordinario), altri due elementi possono essere presi in considerazione: il momento previsto per l'esercizio dell'opzione e la durata della stessa.

Come detto, il momento per optare per il regime IRI è stabilito nella dichiarazione dei redditi dell'anno a cui si riferisce, pertanto, se si volesse aderire al regime IRI nel 2017, l'opzione andrebbe esercitata nella dichiarazione dei redditi 2018. Se è quindi vero che si potrebbe ravvisare una opportunità in questa posticipazione del momento per esercitare l'opzione, poiché il contribuente può valutare a posteriori la convenienza di aderire al regime di tassazione separata, è anche vero che il volersi lasciare aperta la possibilità in esame implica in ogni caso che, nell'anno in corso (nell'esempio il 2017), debba essere preventivamente adottata la contabilità ordinaria, con aumento dei costi di gestione.

Per quanto concerne la durata dell'opzione, come già evidenziato, essa è stabilita in cinque anni e non è revocabile, ciò implica pertanto che per il suddetto periodo deve essere mantenuta anche obbligatoriamente la contabilità ordinaria.

## **2.5 Variabili implicite di valutazione**

Se tra le variabili analizzate finora ve ne sono alcune di sistema che derivano dalle ripercussioni esterne all'opzione, in particolare attinenti alle perdite e agli interessi passivi, e altre derivanti dalle condizioni previste dalla legge per potervi accedere (contabilità ordinaria e momento e durata dell'opzione), il terzo gruppo di variabili, precedentemente indicato, concerne quelle attinenti al meccanismo di funzionamento del regime in esame.

In questo senso gli elementi da considerare concernono: il rapporto (riserve di) utili/prelevamenti dei soci; le deduzioni e le detrazioni che questi ultimi hanno a disposizione in base al loro profilo reddituale; le loro aliquote marginali dell'IRPEF, tenendo anche conto degli effetti delle diverse addizionali dovute agli enti locali.

Per quanto attiene al primo punto, si può indicare che qualora si sia in presenza di riserve di utili relativi a esercizi precedenti all'opzione per l'IRI già assoggettati a imposizione per trasparenza, poiché, come detto nella prima parte, opera la presunzione che tali utili siano i primi a essere distribuiti, essi non saranno assoggettati a tassazione in capo ai soci all'atto della loro distribuzione; ne consegue che l'opzione per il regime IRI acquista convenienza qualora dette riserve di utili siano piuttosto sostanziose.

Inoltre occorre considerare, avendo presente il rapporto utili/prelevamenti, che l'opzione IRI risulta conveniente nel caso in cui l'attività imprenditoriale realizzi utili elevati (almeno sopra i 30.000 Euro), in quanto, considerando più o meno standard il fabbisogno familiare o personale dell'imprenditore o del socio, qualora egli non vanti altri mezzi di sostentamento, quest'ultimo preleverà solo quanto necessita sottraendo (temporaneamente) il resto all'imposizione progressiva ai fini IRPEF, mentre lascerà "in azienda" tutto ciò di cui non ha bisogno e che sarà assoggettato a imposizione proporzionale ai fini IRI (aliquota del 24%, identica, come detto, a quella prevista per l'IRES).

Orbene, ipotizzando che il partecipante non sia titolare di altre tipologie di reddito oltre a quello d'impresa e che non possa usufruire di alcuna deduzione né di alcuna detrazione, dal momento che per i redditi fino a 28.000 Euro sono previste le aliquote progressive del 23% (fino a 15.000 Euro) e del 27%, il regime IRI potrebbe convenire esclusivamente qualora i redditi derivanti dall'attività

imprenditoriale superino tale soglia e il partecipante sia interessato a capitalizzare l'azienda, mutando, eventualmente, il proprio stile di vita.

Ma quella appena delineata è una situazione piuttosto astratta; normalmente, infatti, il contribuente vanta una posizione fiscale decisamente più articolata e, dal momento che è difficile prevedere le più diverse situazioni personali, l'unico metodo a disposizione per delineare il test di convenienza in ordine alla variabile considerata è quello di utilizzare una serie di esempi. Nei successivi calcoli quindi non si terrà in considerazione della complessità di variabili personali che potrebbero verificarsi in capo ad ognuno facendo discostare il risultato, ma prenderemo in considerazione soltanto alcuni standard.



**Esempio 1: (l'opzione non conviene)**

<b>Tassazione per trasparenza</b>	<b>Tassazione IRI</b>
Reddito da attività d'impresa: 52.000€	Reddito da attività d'impresa: 52.000€
Oneri deducibili personali: 11.000€	Prelievi: 0
Imponibile IRPEF: 41.000€	
Imposta lorda: 11.900	
Detrazioni: 1.300€	
Imposta netta: 10.600€	Imposta (IRI): 12.480

**Esempio 2: (l'opzione conviene)**

<b>Tassazione per trasparenza</b>	<b>Tassazione IRI</b>
Reddito da attività d'impresa: 52.000€	Reddito da attività d'impresa: 52.000€
Oneri deducibili personali: 11.000€	Prelievi: 31.000€
Imponibile IRPEF: 41.000€	Reddito IRI: 21.000€
Imposta lorda: 11.900€	
Detrazioni: 1.300€	
Imposta netta: 10.600€	Imposta (IRI): 5.040€

<b>Tassazione IRPEF</b>
Reddito d'impresa: 31.000€
Oneri deducibili: 11.000€
Reddito imponibile: 20.000€
Imposta lorda: 4.800€
Detrazioni: 1.300€
Imposta netta: 3.500€

IRI+IRPEF: 8.540



Esempio 3: (l'opzione è di incerta convenienza)

<b>Tassazione per trasparenza</b>	<b>Tassazione IRI</b>
Reddito attività d'impresa: 30.000€	Reddito attività d'impresa: 30.000€
Oneri deducibili: 7.000€	Prelievi: 15.600€
Reddito imponibile: 23.000€	Reddito IRI: 14.400
Imposta lorda: 5.610€	
Detrazioni: 970€	
Imposta netta: 4.640€	Imposta: 3.456€

<b>Tassazione IRPEF</b>
Reddito d'impresa: 15.600€
Oneri deducibili: 7.000€
Reddito Imponibile: 8.600€
Imposta lorda: 1.978€
Detrazioni: 970€
Imposta netta: 1.008€

IRI+IRPEF: 4.464€

Esempio 4: (l'opzione è di incerta convenienza)

<b>Tassazione per trasparenza</b>	<b>Tassazione IRI</b>
Reddito attività d'impresa: 30.000€	Reddito attività d'impresa: 30.000€
Oneri deducibili: 7.000€	Prelievi: 21.400€
Reddito imponibile: 23.000€	Reddito IRI: 8.600€
Imposta lorda: 5.610€	
Detrazioni: 970€	
Imposta netta: 4.640€	Imposta: 2.064€

<b>Tassazione IRPEF</b>
Reddito d'impresa: 21.400€
Oneri deducibili: 7.000€
Reddito Imponibile: 14.400€
Imposta lorda: 3.312€
Detrazioni: 970€
Imposta netta: 2.342

IRI+IRPEF: 4.406€

Da questi esempi si può dedurre che, qualora il reddito d'impresa sia l'unico reddito del partecipante e gli utili siano di poco superiori a 30.000 Euro, l'opzione IRI conviene solo sulla carta, in merito al livello di tassazione rispetto a quanto si verserebbe con la sola applicazione dell'IRPEF; tuttavia, occorre considerare sia le addizionali dell'IRPEF che i maggiori adempimenti previsti per la tenuta della contabilità ordinaria (qualora l'impresa sia attualmente in contabilità semplificata), che potrebbero ridurre, se non azzerare, gli importi (piuttosto esigui) risparmiati con l'opzione (cfr. gli esempi 2 e 3-4 in cui, nel primo, il reddito complessivo è di 52.000 Euro e, negli altri, è di 30.000 Euro).

Pertanto, al di sotto della soglia limite indicata (30.000 Euro) l'opzione per l'IRI non appare effettivamente conveniente. Affinché si possa ragionevolmente ipotizzarne la convenienza, occorre che il reddito d'impresa sia ragionevolmente superiore a 50.000 Euro.

Da quanto espresso è possibile inoltre affermare che il regime IRI, apparentemente in maniera contraria a quanto sembrerebbe aver voluto il legislatore, pare maggiormente appetibile dalle Srl che non dalle società di persone, poiché le prime sono già tenute a una contabilità ordinaria; mentre nell'ottica dei soci esso pare fruibile nell'evenienza in cui, per ogni partecipante, sia ipotizzabile un reddito da assoggettare a IRPEF superiore a 30.000 Euro.

Inoltre occorre tener presente che in tutti gli esempi proposti si è ipotizzato, come appena detto, che si trattasse di contribuenti titolari del solo reddito d'impresa. Qualora, invece, il contribuente possa vantare anche altre tipologie di reddito, soprattutto se superiori a 28.000 Euro, quale ad esempio un reddito da lavoro dipendente, la convenienza del regime IRI è sicuramente maggiore.

Qualora si considerassero anche le addizionali regionali, è di palmare evidenza che se esse sono stabilite in misura piuttosto elevata, la convenienza per il regime IRI tende ad aumentare.

A fronte delle considerazioni finora svolte è possibile una prima valutazione di carattere generale in merito al nuovo regime: attraverso la sua introduzione viene in essere nell'ordinamento un istituto che potrebbe far entrare in conflitto gli interessi del socio-imprenditore con gli interessi della società-impresa, poiché, se per alcuni versi il regime potrebbe essere di vantaggio per la gestione aziendale (per esempio in relazione al riporto delle perdite), per altri potrebbe essere di vantaggio per i soci (per esempio in ordine all'entità dei prelevamenti). Il fronte in cui confinano i differenti interessi pare essere quello del rapporto tra utili e prelevamenti. Dunque l'elemento centrale da considerare in caso si volesse prendere in considerazione se optare o meno per il nuovo meccanismo impositivo è quello appena indicato.

In più occorre considerare anche il rapporto tra i soci stessi: ciò che potrebbe essere di vantaggio per uno di loro, potrebbe non esserlo per gli altri. Si pensi al caso del socio titolare del solo reddito d'impresa e del socio che oltre al reddito d'impresa dichiara anche reddito di lavoro dipendente: al primo potrebbe non convenire l'applicazione della nuova imposta, allorché il secondo potrebbe trarne proficui vantaggi.

### **3. EFFETTI DELL'OPZIONE E DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

L'applicazione dell'art. 55-bis del Tuir, fondata sulla separazione del reddito dell'impresa o della società da quello dell'imprenditore o del socio, comporta l'inoperatività del regime di trasparenza di cui all'art. 5 del Tuir limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione (art. 55-bis, co. 5, del Tuir). Conseguentemente, non dovrebbe essere applicabile neppure l'attribuzione, in proporzione alle quote di partecipazione agli utili, dei crediti d'imposta, delle detrazioni d'imposta e delle ritenute d'acconto operate.

#### **3.1 Regole d'accesso al regime IRI**

Le disposizioni relative all'ingresso nel regime IRI disciplinano le riserve formate con utili dei periodi d'imposta precedenti a quello dal quale ha effetto l'opzione IRI, mentre nulla prevedono in merito alle perdite fiscali realizzate anteriormente al regime IRI.

##### *Riserve d'utili ante IRI*

L'art. 55-bis del Tuir non è applicabile, a norma del co. 6, alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili dei periodi d'imposta precedenti a quello di ingresso nel regime IRI: la loro distribuzione non è, pertanto, deducibile dal reddito d'impresa IRI, né comporta l'emersione di materia imponibile in capo al soggetto percettore, in quanto si tratta di somme già assoggettate ad imposizione ordinaria, per effetto dell'operatività del principio di trasparenza di cui all'art. 5 del Tuir. È, inoltre, stabilito che le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili formati in tali periodi d'imposta pregressi all'accesso al regime opzionale: si tratta, quindi, di una disposizione analoga a quella dettata dall'art. 170, co. 3, del Tuir, con riferimento alle riserve di utili già tassate in capo ai soci in caso di trasformazione omogenea progressiva, ovvero da una società di persone in una di capitali. Quest'ultima disposizione prevede, infatti, che le riserve costituite prima della

trasformazione con utili imputati ai soci per trasparenza, oltre a non concorrere alla tassazione del reddito delle persone fisiche in caso di distribuzione, devono essere iscritte in bilancio con indicazione della loro origine.

L'ultimo periodo del co. 6 dell'art. 55-bis del Tuir ha poi introdotto una presunzione in base alla quale, come anticipato, si considerano distribuite per prime le riserve formate anteriormente all'ingresso nel regime IRI. Secondo parte della dottrina, si tratta di una presunzione relativa, in quanto l'imprenditore individuale o la società hanno, in ogni caso, la possibilità di effettuare prioritariamente prelevamenti in relazione agli utili realizzati nel regime fiscale IRI, per esempio qualora il percipiente abbia nel medesimo periodo d'imposta perdite utilizzabili ad abbattimento del reddito risultante dal prelievo dei predetti importi. Sarebbe comunque opportuno attribuire separata evidenza sia in contabilità che nel modello "Redditi" delle riserve prodotte prima dell'esercizio dell'opzione.

Resta, naturalmente, inteso che la distribuzione delle riserve formatesi prima dell'esercizio dell'opzione, sia pure non tassate, andrà a rettificare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in misura pari all'importo distribuito (nei limiti dei redditi imputati per trasparenza negli esercizi antecedenti all'opzione).

#### *Perdite non utilizzate pregresse all'ingresso nel regime IRI*

La norma nulla precisa con riferimento al trattamento delle perdite fiscali maturate anteriormente all'opzione IRI. Tuttavia, una parte della dottrina ha osservato che le perdite in parola non dovrebbero assumere rilevanza: secondo altri autori, invece, tali perdite potrebbero essere utilizzate in capo al titolare o al socio per i redditi da assoggettare a tassazione ai fini Irpef in seguito a prelievi effettuati nel corso del periodo assoggettato ad IRI. Resta, naturalmente, inteso che tali perdite non potranno essere decurtate dalla tassazione IRI per le società di persone, in considerazione del fatto che l'imposta è in capo alla società e non alla persona fisica.

### **3.2 Trattamento riserve**

L'introduzione del nuovo art. 55-bis e quindi della nuova IRI all'interno del nostro sistema tributario ha determinato un sostanziale diverso trattamento anche in ordine alle riserve distinguendo tra riserve costituite ante e post introduzione ed applicazione del sistema di tassazione IRI.



Le riserve di utili maturate prima dell'esercizio dell'opzione per l'IRI mantengono la natura di riserve già tassate anche se distribuite durante i periodi d'imposta in cui il soggetto Irpef applica la tassazione separata del 24% sugli utili prodotti e non distribuiti. È questo uno dei tanti aspetti che devono essere tenuti in considerazione da parte delle società di persone e delle imprese individuali in contabilità ordinaria in merito alla valutazione per l'esercizio dell'opzione per la nuova IRI introdotta a partire dal periodo d'imposta 2017 dal comma 547 della legge di Bilancio approvata nei giorni scorsi (e in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale). Il Legislatore è intervenuto introducendo il nuovo articolo del Tuir sopra citato, che consente di tassare con l'aliquota del 24% (pari a quella dell'Ires) i redditi prodotti dai soggetti IRPEF in contabilità ordinaria che decidono di optare per la nuova imposta sul reddito d'impresa, osservando sin da subito che l'opzione ha durata di cinque periodi d'imposta e non è revocabile. Tra l'altro, non essendovi né requisiti dimensionali da rispettare né cause di decadenza, una volta esercitata l'opzione il soggetto IRPEF deve applicare la nuova modalità di tassazione per almeno cinque anni. Il connotato essenziale dell'IRI è la deducibilità dal reddito d'impresa dei prelievi effettuati dal titolare o dai soci, in quanto tali importi sono imponibili in capo al soggetto percipiente quale reddito d'impresa. Da ciò consegue che per tutta la durata dell'opzione è sospeso il regime della trasparenza fiscale che normalmente si applica in capo alle società di persone, e il costo fiscale della partecipazione dei soci non è influenzato dal regime di tassazione Iri. Al fine di evitare una doppia tassazione degli utili prodotti nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui è esercitata l'opzione per l'IRI, è prevista una regola simile a quella applicabile in caso di trasformazione societaria progressiva (da società di persone in società di capitali di cui all'articolo 170, comma 3, del Tuir) secondo cui le riserve di utili che si sono formate prima dell'entrata nel regime IRI non assumono alcun rilievo in capo ai soggetti percipienti (soci o titolare) in quanto già tassate per trasparenza nei precedenti esercizi. Sul punto, appare opportuno formulare alcune considerazioni, prima tra tutte l'opportunità, pur in assenza di un esplicito richiamo normativo, di tenere separata evidenza delle riserve prodotte prima dell'esercizio dell'opzione sia nella contabilità (denominazione di apposito conto «riserve ante Iri» o equivalente), sia nel modello Unico in cui è probabile che sarà inserito un apposito prospetto di monitoraggio (al pari di quanto già accade per le società di capitali nel prospetto

del capitale e delle riserve nel modello Unico SC). In secondo luogo, è naturale conseguenza che la distribuzione delle riserve formatesi prima dell'esercizio dell'opzione, sia pure non tassate, determini la riduzione del costo fiscale della partecipazione in misura pari all'importo distribuito (sia pure nei limiti dei redditi imputati per trasparenza negli esercizi antecedenti all'opzione). Tale aspetto rileva ai fini delle successive vicende connesse alla partecipazione detenuta dal socio (vendita della stessa, recesso dalla società, liquidazione della società ecc.). Infine, come previsto dall'ultimo comma dell'articolo 55-bis del Tuir, è stabilita una presunzione di prioritaria distribuzione (o meglio prelievo) delle riserve che si sono formate con gli utili prodotti prima dell'entrata nel regime IRI, così da tenere indenne da tassazione il soggetto percipiente. Dovrebbe trattarsi di una presunzione relativa, non essendo impedito alla società o all'imprenditore individuale di poter prelevare prioritariamente gli utili maturati durante la permanenza nel regime IRI, per esempio laddove il percipiente abbia nello stesso periodo d'imposta delle perdite utilizzabili ad abbattimento del reddito derivante dal prelievo delle somme in questione.

### **3.3 Gestione dei prelevamenti e delle perdite**

I Contribuenti in regime IRI calcolano il reddito partendo dal risultato del conto economico e apportandovi le variazioni previste dal Tuir per le imprese soggette a IRPEF. Dal reddito d'impresa così quantificato le imprese IRI deducono: a) gli utili prelevati dal titolare e distribuiti ai collaboratori familiari e ai soci; b) le perdite pregresse, entrambi secondo precisi limiti che richiedono costante attenzione per una corretta gestione.

In virtù dell'IRI, il reddito d'impresa non concorre più alla determinazione del reddito complessivo imponibile IRPEF, ma è assoggettato ad una tassazione separata con la stessa aliquota dell'IRES (24% dal 2017). La base imponibile su cui applicare la sostitutiva sarà il reddito d'impresa al netto delle somme prelevate dall'imprenditore o dai soci. Nel nuovo sistema i prelievi, costituendo la remunerazione dell'attività esercitata, continueranno a concorrere alla formazione del reddito complessivo imponibile del percettore con le regole IRPEF ordinarie<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Qualora l'imprenditore o i soci della società di persone dovessero, quindi, prelevare utili che hanno già subito la tassazione separata attraverso la nuova imposta sul reddito, essi devono provvedere alla tassazione di tali redditi attraverso il loro ordinario assoggettamento ad Irpef. Ovviamente per evitare l'evidente doppia imposizione, il meccanismo per il recupero

Dall'imponibile IRI si deducono quindi prelievi effettuati dal titolare e dai soci a carico degli utili e delle riserve di utili nei limiti di un particolare plafond, il cui calcolo richiede un progressivo monitoraggio per l'intera durata del regime sia dei redditi tassati che delle somme prelevate.

Per quantificare la deduzione dei prelievi occorre per prima cosa individuare il periodo di formazione degli utili oggetto di distribuzione. All'ingresso del regime in commento, le imprese dovranno annotare distintamente le riserve di utili già presenti in bilancio (già tassati per trasparenza) in considerazione del fatto che, fino a concorrenza del relativo importo, la loro distribuzione è irrilevante per l'impresa e per gli eventuali soci (salvo l'impatto sul costo delle quote sociali secondo quanto previsto all'art. 67 del Tuir). In tal senso è stata introdotta al comma 6 dell'art. 55 bis del Tuir una presunzione di formazione stratificata delle riserve per cui i prelievi si considerano realizzati prioritariamente con utili conseguiti nei periodi d'imposta antecedenti a quello di opzione per la tassazione separata. Sarebbe comunque opportuno che venisse chiarito se questa presunzione, in quanto favorevole al Contribuente, può essere comunque superata consentendo di addebitare i prelevamenti anche alle riserve formate con utili assoggettati ad IRI; questo potrebbe rilevare utilità per indicare nella dichiarazione dell'imprenditore o dei soci i redditi necessari alla fruizione di deduzioni e/o detrazioni che diversamente sarebbero perdute, consentendo al Contribuente di massimizzare i vantaggi conseguenti all'adozione dell'IRI.

Una volta esauriti gli eventuali utili assoggettati alla tassazione per trasparenza, il comma 1 dell'art. 55 del Tuir stabilisce che le quote di utili prelevabili sono possibili nei limiti del reddito<sup>6</sup> del periodo d'imposta e di quelli precedenti (sempre in regime di IRI), al netto di eventuali perdite residue computabili in diminuzione dei redditi.

Conseguentemente, il plafond di deducibilità dall'imponibile IRI è dato dal reddito dell'esercizio e da quelli di esercizi precedenti che hanno scontato la tassazione separata, al netto delle perdite fiscali ancora riportabili. In pratica, per calcolare la corretta deduzione dei prelievi, occorre sempre verificare che, al termine dell'esercizio, il totale dei redditi tassati cumulativamente nel periodo IRI (al netto dei prelievi dedotti), ridotto delle perdite riportabili, non scenda mai sotto zero.

---

dell'imposta versata si basa sul rendere deducibile dal reddito d'impresa le somme prelevate e che hanno già subito la tassazione separata.

E' opportuno evidenziare che se il reddito d'impresa risulta esser maggiore dell'utile d'esercizio (ad esempio a causa della variazione in aumento derivante dalla parziale deducibilità dei costi delle autovetture), l'eccedenza rimarrà tassata esclusivamente all'IRI, dal momento che non potrà esser prelevata.

<sup>6</sup> Sebbene la relazione illustrativa alla Legge di Bilancio riporti esempi di funzionamento in cui si parla sempre di "reddito", è bene far presente che la norma, però, parla correttamente di deducibilità delle somme prelevate e le somme che possono essere prelevate sono quelle al netto della flat tax visto che sarà un componente negativo che va ad abbattere l'utile.

*Quantificazione della deduzione per prelievi*

1) Individuare se e per quale importo le somme prelevate riguardano utili o riserve di utili formati nel periodo di applicazione del regime IRI

2) Confronto tra l'importo dei prelievi ed il plafond di deducibilità

*Plafond :*

*reddito lordo anno*

*+ imponibile IRI anni precedenti*

*- perdite residue riportabili*

Dovendo individuare il momento in cui è possibile effettuare i prelievi suddetti, sembra trovare legittimazione la possibilità di farli anche nel corso dell'esercizio; e poiché il prelievo non potrà mai essere superiore al reddito conseguito, qualora il relativo importo sia maggiore di quest'ultimo, ne consegue che si registrerà una perdita di esercizio che dovrà essere compensata con il reddito degli esercizi successivi. Superata la questione, tutt'altro che banale, della legittimità (non fiscale) del prelievo di utili in corso di formazione, si pone il tema di come debbano essere trattati contabilmente tali prelievi; il fatto che la norma li qualifichi come deducibili dal reddito d'impresa si ritiene non significhi che tali operazioni debbano transitare dal conto economico. Di qui la conclusione, in apparenza scontata, che le relative deduzioni dal reddito non possono che operare in via extra contabile e quindi come variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

Il testo dell'art. 55 bis del Tuir introdotto dalla Legge di Bilancio 2017 presenta comunque lacune tali da richiedere un intervento quantomeno chiarificatorio del Legislatore. La questione più rilevante riguarda la sorte degli utili tassati in regime di IRI che vengono distribuiti dopo la cessazione del regime (sia per decorrenza del quinquennio di opzione, sia per cessazione dell'attività). Dato che si tratta di somme che non sono state dedotte dall'imponibile IRI (e non potranno più esserlo) non ne dovrebbe essere prevista la tassazione integrale sull'imprenditore o sul socio; d'altro canto, non è ipotizzabile una totale esenzione di tali somme.

Potrebbero pertanto esser ipotizzabili tre soluzioni normative:

- Un proseguimento virtuale del regime IRI che comporti da un lato la deduzione degli utili da parte dell'impresa tornata in regime di trasparenza e correlativamente la tassazione integrale in capo al percettore;
- L'assoluta irrilevanza di tali distribuzioni, sia per l'impresa che per il percettore;
- Prevedere una tassazione parziale in capo al percettore secondo lo schema della distribuzione di dividendi nelle società di capitali previsto all'art. 47 del Tuir, senza alcuna deduzione per l'impresa.

La prima soluzione, che ha il pregio di rendere omogeneo il regime dei prelievi di redditi tassati in base all'IRI, a prescindere dal momento di effettuazione, potrebbe generare qualche problema applicativo laddove si dovesse continuare a monitorare il plafond di deduzione (soprattutto in presenza di perdite riportabili al momento di uscita dal regime). Più semplice, invece, pare la terza ipotesi: uscendo dal regime IRI, ciò che non è stato prelevato, diventa reddito di capitale ad imponibilità parziale per tener conto della tassazione già avvenuta a carico dell'impresa.

Onde evitare la disparità di trattamento tra le società di persone commerciali in contabilità ordinaria e le società di capitali che si trovano una situazione analoga per composizione della base societaria e limiti dimensionali, le regole dell'IRI sono applicabili, in alternativa a quelle della trasparenza fiscale previste dall'art. 116 del Tuir, anche alle società a responsabilità limitata con i relativi requisiti. Gli utili incassati, derivanti dalla partecipazione nelle Srl in regime IRI, saranno trattati alla stregua delle somme prelevate dai soci delle Snc che utilizzano il medesimo regime. Dette somme sono equiparate ai prelievi dell'imprenditore o dei soci di società di persone, perdendo la natura di redditi di capitale, mentre invece concorrono alla formazione del reddito complessivo del percettore quale reddito d'impresa; con l'ulteriore effetto che non sarà applicabile la ritenuta d'acconto prevista dagli artt. 26 e segg. del D.P.R. n. 600/1973.

Un ultimo richiamo di attenzione nell'ambito del prelievo degli utili è rivolto al coordinamento con la nuova disciplina dell'agevolazione ACE che può incentivare ulteriormente la non distribuzione di utili. Infatti, dal 2016 l'agevolazione non è più calcolata sul patrimonio netto a fine esercizio ma sull'incremento effettivo del capitale proprio.

L'art. 55 bis, comma 2, primo periodo, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che, in deroga all'art. 8, comma 3, le perdite maturate nel periodo d'imposta di applicazione dell'IRI sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Al momento di opzione per il regime IRI, l'impresa potrebbe disporre di perdite prodotte in periodi d'imposta precedenti e queste perdite non sono scomputabili dal reddito da assoggettare a tassazione separata. Per tali perdite, infatti, rimangono ferme le regole previste dall'art. 8 comma 3 del D.P.R. n. 917/1986, in quanto il Contribuente potrebbe continuare a maturare redditi d'impresa assoggettabili ad Irpef da cui poter scomputare le perdite in commento. In presenza di perdite ante opzione si ravvisa pertanto una convenienza per i soggetti interessati a prelevare gli utili prima della scadenza del quinquennio previsto dall'art. 8 del Tuir.

La disciplina di computo delle perdite prevista all'art. 55 bis, comma 2, primo periodo, è pertanto più favorevole rispetto a quella ordinariamente prevista per i contribuenti Irpef, che consente l'utilizzo entro il quinto periodo d'imposta successivo delle perdite prodotte dopo i primi tre anni di attività; e Ires, non operando ai fini del riporto il limite dell'80%.

Qualora poi le perdite maturate nel regime IRI non derivino dall'esercizio dell'attività, ma da un eccesso di prelievi nel periodo d'imposta rispetto agli utili realizzati nel medesimo orizzonte temporale, l'eccedenza costituisce una perdita riportabile in diminuzione dei redditi imponibili dei successivi periodi d'imposta.

Il secondo periodo dell'art. 55, comma 2, dispone che in caso di fuoriuscita dal regime sostitutivo torneranno applicabili le regole ordinarie. Qualora queste perdite risultassero non ancora utilizzate al momento di uscita dal regime saranno infatti computabili in diminuzione applicando le regole del limite quinquennali per il quale si fa riferimento all'ultimo anno di permanenza nel regime IRI come anno di maturazione delle stesse e per le Snc e Sas sono imputate a ciascun Socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

### **3.4 Modalità d'imposizione e fiscalità dei prelievi**

L'applicazione delle regole IRI comporta la separazione del reddito d'impresa da quello determinato in capo all'imprenditore o al socio, in particolare:

- le somme di utili prelevate dall'imprenditore, dai collaboratori familiari o dai soci sono qualificate come reddito d'impresa imponibile in capo ai soggetti percipienti, secondo l'imposizione progressiva Irpef. Tali importi rappresentano, inoltre, un componente deducibile dal reddito d'impresa ai fini IRI;
- gli utili non prelevati sono assoggettati, da parte dell'impresa che li ha prodotti, all'aliquota del 24%.



L'ordinaria imposizione Irpef è circoscritta alle somme prelevate – a carico dell'utile d'esercizio e delle riserve di utili, nel limite del reddito del periodo d'imposta o di quelli precedenti assoggettati ad IRI e non ancora prelevati – dall'imprenditore, dai collaboratori familiari e dai soci, con tassazione in capo a costoro come redditi d'impresa (art. 55-bis, co. 3, del Tuir).

Questi prelievi, tra i quali non si dovrebbero ritenere compresi l'impiego di riserve di utili a copertura di perdite o le attribuzioni di patrimonio, sono deducibili dal reddito d'impresa – determinato secondo le regole ordinarie, previste per gli imprenditori individuali, le s.n.c. e le s.a.s. – da assoggettare ad IRI, con aliquota del 24%, nel periodo d'imposta in cui avviene il prelievo, "nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi". Conseguentemente, l'utile distribuito deve sempre assumere rilevanza, ai fini sia della deduzione da parte dell'impresa che dell'imposizione in capo ai partecipanti, nel limite del reddito dei periodi d'imposta nei quali è applicata la nuova imposta che non risulta ancora "prelevato". Al riguardo, nella relazione illustrativa è stato precisato che nel nuovo regime "l'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce meramente il limite massimo di prelevamenti possibili; prelevamenti che, peraltro, potranno essere effettuati soltanto nei limiti dei redditi già assoggettati a tassazione separata. In altre parole, i prelievi di utili o di riserve di utili assumeranno rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresaindividuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione separata". Al fine di evitare la doppia imposizione degli utili ritratti dalla società, come anticipato, è prevista la deduzione degli stessi utili dal reddito d'impresa da assoggettare ad IRI nel periodo d'imposta in cui avviene il prelievo. In particolare, è espressamente previsto che le somme prelevate dall'imprenditore, dai collaboratori familiari dello stesso o dai soci sono deducibili dal reddito IRI:

- nel limite dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione IRI negli esercizi precedenti. L'ammontare degli utili che hanno scontato la tassazione IRI determina il c.d. plafond IRI, ovvero il limite di reddito ai fini della deducibilità delle somme prelevate dalla base imponibile IRI e dell'imponibilità Irpef delle medesime somme in capo ai percipienti;
- al netto delle perdite maturate in costanza del regime IRI.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Telefisco del 2.2.2017, ha chiarito che, al fine di evitare un calcolo "circolare", posto che i prelievi deducibili dipendono dall'imponibile IRI, che a propria volta

dipende da quanti prelievi si possono dedurre, nella quantificazione del plafond IRI il reddito dell'esercizio deve essere assunto al lordo dei prelievi deducibili.

### Esempio

Reddito di competenza del periodo d'imposta T1: Euro 100.000;

Prelievi effettuati nel periodo d'imposta T1: Euro 70.000;

Imponibile IRI del periodo d'imposta T1: Euro 100.000 – Euro 70.000 = Euro 30.000;

Plafond IRI: Euro 30.000 (reddito assoggettato ad IRI non ancora prelevato).

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha altresì precisato che, ai fini della corretta quantificazione del plafond IRI, è necessario preliminarmente determinare il reddito d'impresa secondo le ordinarie disposizioni previste dal Capo VI del Titolo I del Tuir e, successivamente, portare in deduzione dal reddito così quantificato le somme prelevate: questa risposta dell'Agenzia delle Entrate consente, pertanto, di risolvere favorevolmente i dubbi sulla possibilità di dedurre gli importi prelevati a carico dell'utile già nell'anno di avvio del regime.

### Esempio

Si consideri il caso della Alfa s.n.c., in contabilità ordinaria, che ha optato per il regime IRI a decorrere dal periodo d'imposta 2017, e presenta i seguenti dati:

<b>Anno</b>	<b>Reddito imponibile</b>	<b>Prelievi (imponibili irpef)</b>	<b>Reddito imponibile IRI</b>	<b>Plafond IRI</b>	<b>Variazione plafond</b>
2017	10.000	4.000	6.000	10.000 - 4.000 = 6.000	+6.000
2018	10.000	7.000	3.000	6.000 + (10.000 - 7.000) = 9.000	+3.000

Nel 2017, primo anno di adozione del regime IRI, la società realizza un reddito di euro 10.000 e provvede alla distribuzione di utili ai soci per Euro 4.000. Conseguentemente, dall'applicazione della disciplina IRI consegue:

- un reddito d'impresa imponibile Irpef in capo ai soci, pari ad Euro 4.000;

- una base imponibile IRI di Euro 6.000, su cui applicare l'aliquota del 24%;
- un plafond IRI di Euro 6.000.

Nell'anno 2018, secondo periodo d'imposta di applicazione del regime IRI, la suddetta società consegue un reddito di Euro 10.000 e distribuisce ai soci utili IRI per Euro 7.000. In tale periodo d'imposta, l'applicazione delle regole IRI determina:

- un reddito d'impresa imponibile Irpef in capo ai soci pari ad Euro 7.000;
- una base imponibile IRI pari ad Euro 3.000 (10.000 – 7.000), su cui applicare l'aliquota del 24%;
- un incremento del plafond IRI pari ad Euro 3.000.

### **3.5 Perdite fiscali**

L'art. 55-bis, co. 2, primo periodo, del Tuir stabilisce che – in deroga all'art. 8, co. 3, del Tuir – le perdite maturate nei periodi di imposta di applicazione dell'IRI sono computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi, e per l'intero importo che trova capienza in essi. Questa disciplina di scomputo delle perdite è, pertanto, più favorevole rispetto a quella ordinariamente prevista per i contribuenti Irpef, che consente l'utilizzo entro il quinto periodo d'imposta successivo delle perdite prodotte oltre i primi tre anni di attività.

Qualora le perdite maturate nel regime IRI non derivino dall'esercizio dell'attività, ma da un eccesso di prelievi nel periodo d'imposta rispetto agli utili realizzati nel medesimo orizzonte temporale (oppure da prelievi di utili già assoggettati ad IRI e successivamente prelevati dai soci), l'eccedenza costituisce una perdita riportabile in diminuzione dei redditi imponibili dei successivi periodi d'imposta.

Come illustrato in precedenza, il plafond IRI – entro cui è possibile dedurre dal reddito di impresa le somme prelevate dai soci a carico dell'utile e delle riserve di utili – deve essere calcolato al netto delle perdite residue riportabili a nuovo. Durante il Telefisco del 2.2.2017 è stato precisato che negli esercizi successivi a quello in cui le perdite sono state utilizzate, il plafond deve essere quantificato considerando i redditi dichiarati nel periodo di validità dell'IRI, senza più ridurli delle perdite già utilizzate. Per illustrare il concetto, è stato esposto il seguente esempio.



<b>Esercizio</b>	<b>Reddito</b>	<b>Prelievi</b>	<b>Imponibile (o perdita)</b>	<b>Plafond IRI</b>
<b>T1</b>	1.000	700	$1.000 - 700 = 300$	300
<b>T2</b>	100	400	$100 - 400 = - 300$	$300 - 300 = 0$
<b>T3</b>	500	150	$500 - 150 - 300 = 50$	$300 + 50 = 350$

Il plafond IRI dell'esercizio T3 deve, quindi, essere determinato computando:

- in aumento i redditi assoggettati a tassazione separata con l'aliquota del 24% (sia nel periodo d'imposta che nei periodi d'imposta precedenti);
- in diminuzione le sole perdite residue non ancora utilizzate.

Conseguentemente, laddove tali perdite siano già state utilizzate, le stesse non dovranno più essere portate in diminuzione del plafond IRI: infatti, dopo il loro utilizzo in compensazione, il plafond IRI si determina sommando solamente gli imponibili IRI dichiarati (che sono già al netto delle perdite).

Alla luce dei casi sin qui illustrati e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, è possibile esaminare un caso maggiormente articolato.

<b>Anno</b>	<b>Reddito imponibile</b>	<b>Prelievi (imponibili Irpef)</b>	<b>Reddito imponibile IRI</b>	<b>Perdite riportabili IRI</b>	<b>Utilizzo perdite IRI</b>	<b>Plafond IRI</b>
2017	10.000	4.000	6.000			$10.000 - 4.000 = 6.000$
2018	10.000	7.000	3.000			$6.000 + (10.000 - 7.000) = 9.000$
2019	2.000	5.000		3.000		$9.000 - 3.000 = 6.000$
2020	17.000	4.000	10.000		3.000	$6.000 + 3.000 + 10.000 = 19.000$

Nell'esercizio 2019, la società ha realizzato un reddito d'impresa di Euro 2.000, al lordo dei prelievi effettuati dei soci (Euro 5.000): la deducibilità di tale componente negativo di reddito ha, pertanto,

determinato il conseguimento di una perdita fiscale di Euro 3.000, riducendo dunque, per un pari importo, il plafond IRI.

Nell'anno 2020, la società ha, invece, prodotto un reddito di Euro 17.000, distribuendo ai soci utili per Euro 4.000: il reddito netto IRI del periodo d'imposta è, quindi, pari ad Euro 10.000, ovvero il reddito d'impresa (Euro 17.000) al netto dei prelievi dell'esercizio (Euro 4.000) e delle perdite riportate dal precedente periodo d'imposta (Euro 3.000).

Il plafond IRI è, invece, pari ad Euro 19.000, così costituito:

- Euro 6.000: reddito imponibile IRI del periodo d'imposta 2017;
- Euro 3.000: reddito imponibile IRI dell'anno 2018;
- Euro 10.000: reddito imponibile IRI dell'anno 2020.

Alla medesima conclusione, con riguardo al periodo d'imposta 2020, è possibile pervenire sommando il plafond IRI dell'anno 2019 (Euro 6.000), le perdite IRI scomputate dal reddito dell'esercizio 2020 (Euro 3.000) e il reddito netto IRI dell'anno 2020 (Euro 10.000).

### **3.6 Contributi previdenziali**

La Legge di Stabilità si preoccupa altresì di raccordare il nuovo regime di tassazione con l'applicazione dei contributi previdenziali delle gestioni artigiani e commercianti: questi dovranno essere determinati senza tener conto delle disposizioni dell'articolo 55-bis, Tuir.

*Articolo 1, comma 548, L. 232/2016*

*Per i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'articolo 55-bis, Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, introdotto dal comma 547 del presente articolo, l'ammontare del contributo annuo dovuto dai soggetti di cui all'articolo 1, L. 233/1990, è determinato senza tenere conto delle disposizioni di cui al citato articolo 55-bis.*

In sostanza, ciascun soggetto continuerà a dichiarare il proprio reddito d'impresa imponibile ai fini previdenziali nel quadro RR del modello Unico, in perfetta continuità rispetto al passato, come se l'opzione Iri non fosse stata esercitata. Le precisazioni sono necessarie in quanto si è dovuta prevedere l'assoluta irrilevanza dell'opzione Iri ai fini del calcolo dei contributi dovuti, stante l'applicazione del meccanismo della tassazione separata e, ancora più, il fatto che la medesima tassazione si applichi direttamente in capo alle società trasparenti.

In sostanza, ciascun soggetto continuerà a dichiarare il proprio reddito imponibile nel quadro RR del modello Unico, in perfetta continuità rispetto al passato.

La previsione non è del tutto trascurabile in termini di effetti dichiarativi, in quanto si viene a costituire una sorta di “doppio binario” fiscale/previdenziale: mentre il reddito d’impresa tassato in capo all’imprenditore/socio dipende dai prelevamenti, per il calcolo dei contribuenti occorre far riferimento al reddito d’impresa maturato, senza tenere in alcun conto i prelevamenti. Questo però non vuol dire, semplicemente, sommare il reddito d’impresa riferibile ai prelevamenti con il reddito d’impresa soggetto a Iri, perché nel primo potrebbero anche confluire prelevamenti di utili maturati in periodi d’imposta precedenti.

Di fatto, i contributi previdenziali seguono le vecchie regole, ma questo comporterà la necessità di una diversa determinazione del reddito di riferimento.

### **3.7 Le ricadute sul profilo accertativo.**

La legge di Stabilità per il 2017, ha introdotto nel nostro ordinamento, la possibilità di tassare separatamente il reddito di impresa prodotto dagli imprenditori individuali, dalle società di persone e dalle Srl a ristretta base partecipativa.

Prima del 2017 solo i redditi non distribuiti delle società di capitali potevano essere assoggettati all’imposta del 24% (già 27,5%) secondo un criterio di proporzionalità. Al momento in cui la società di capitali deliberava la distribuzione degli utili ai soci, con opportuni raccordi volti ad evitare la doppia imposizione, in capo ai soci veniva riapplicata l’imposizione progressiva per scaglioni dell’IRPEF.

Era pertanto rilevante la forma giuridica assunta dall’imprenditore, la quale disponeva (e dispone, in caso non si faccia alcuna opzione!) che i redditi dell’impresa individuale, delle società di persone e delle società di capitali che avessero optato per la trasparenza, fossero assoggettati ad IRPEF in misura progressiva.

Scopo di questo paragrafo è fornire alcuni spunti in merito alle eventuali conseguenze sul profilo accertativo, a seguito dell’adesione al regime IRI. Non è peregrino escludere, infatti, che si possano delineare situazioni critiche per il contribuente che opti per il regime IRI, considerando come solo parametro di convenienza, l’imposizione fiscale più favorevole.

Indifferentemente dal fatto che si parli di impresa individuale o società, il contribuente che voglia adottare il regime IRI dovrà tenere in considerazione ogni possibile ricaduta sulla sua posizione dal punto di vista accertativo.

Le casistiche analizzate riguardano le implicazioni possibili per l’impresa a seconda che essa sia esercitata in forma individuale o in forma societaria.

*L'imprenditore individuale.*

Il ragionamento di base parte dal presupposto che la necessità di attingere a risorse proprie, non può essere completamente esclusa.

Ciò trova validità qualora ci si riferisca ad un soggetto privo di altre forme di reddito oltre a quello dell'impresa individuale; nel caso in cui l'imprenditore percepisca anche altri redditi diversi da quelli derivanti dall'impresa esercitata (locazioni, redditi diversi etc.), è sicuramente meno probabile che egli si trovi davanti a problemi di sostenibilità della propria posizione a fronte di un accertamento basato su strumenti di accertamento sintetico del reddito.

Nell'ipotesi in cui vi sia una completa assenza di prelevamenti da parte dell'imprenditore individuale, che voglia assoggettare nella sua completezza il reddito di impresa ad IRI, potrebbe emergere una seria criticità relativa ad un possibile accertamento da "redditometro".

L'imprenditore individuale, in quanto persona fisica è un consumatore, un membro attivo di una collettività. Se il reddito dell'imprenditore non viene prelevato e utilizzato per coprire tipici bisogni della vita quotidiana del consumatore, è pacifico ritenere che esso rimanga disponibile "nell'economia dell'impresa".

L'ipotesi "zero prelievi" tuttavia, è destinata a non essere presa in considerazione, poiché non applicabile in fase di pagamento dei contributi previdenziali. Ammesso che l'imprenditore non debba sostenere spese per nutrirsi, per spostarsi e per curarsi, gli esborsi necessari per la regolarizzazione della posizione previdenziale devono derivare, in linea di principio, da prelevamenti di risorse proprie, pena la non deducibilità nel quadro RP del modello UNICO Persone Fisiche.

In altri termini, l'imprenditore assoggettati l'intero reddito a IRI, dovrà essere nelle condizioni di resistere alla contestazione di aver provveduto alla soddisfazione delle proprie esigenze, durante il periodo assoggettato a controllo, attingendo a somme percepite "in nero".

Sara pertanto onere del contribuente, dimostrare che le somme attinte sono il risultato di prelevamenti provenienti da risorse accantonate in periodi d'imposta precedenti.

L'imprenditore, in questo caso, dovrà avere la matematica certezza che le risorse utilizzate per coprire i bisogni correnti nel periodo accertato, siano state originate da redditi tassati per trasparenza nelle precedenti annualità, anche quando non vi sia stato un vero e proprio prelevamento, ovvero nell'ipotesi in cui vi sia stato il bisogno di "coprire" esborsi effettuati con redditi precedentemente prodotti. Tale comportamento, legandosi ad un'uscita finanziaria passata, fa sì che tali risorse, già allocate non

potranno più essere utilizzate per coprire altre esigenze: se sono già stati spesi, non possono essere spesi di nuovo!

Tale analisi dovrà essere svolta molto accuratamente sulle gestioni che fino all'opzione IRI si sono avvalse della contabilità semplificata.

#### *Soci di società di persone.*

Per quanto riguarda il caso dei soci di società di persone, le deduzioni da fare non sono tanto diverse senonché si dovrà prestare attenzione all'effettiva destinazione dei prelevamenti dei soci in base alle quote di partecipazione.

In un regime "non IRI" le esigenze di reddito si considerano coperte in base ai redditi imputati per trasparenza.

Se non si sono prelevati utili, questi dovranno necessariamente risiedere ancora nel patrimonio dell'azienda e non dovranno essere stati utilizzati per coprire le esigenze delle annualità passate e ciò è tanto più difficile da dimostrare quanto più sono bassi i redditi degli anni passati.

Il ruolo del professionista diventa molto importante nel momento in cui dovrà invitare il proprio Cliente a porre attenzione alle potenziali criticità in caso di accertamento a carico della società partecipata.

L'imputazione del reddito per trasparenza ha avuto spesso, come effetto principale, il diretto coinvolgimento dei soci, in quanto diretti destinatari della base imponibile eventualmente contestata.

Di seguito alcuni estratti di sentenza con cui la Cassazione ha delineato l'attuale panorama relativo agli accertamenti sulle società di persone.

#### *Cassazione, sentenza 14815 del 4.06.2008, Sezioni Unite*

Tale sentenza afferma che in caso di accertamento volto alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni trasparenti, il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda in modo indivisibile sia la società che i soci (a meno che questi ultimi proponano questioni di natura personale). Ciò è conseguenza del fatto che l'accertamento alla base

della rettifica dei redditi della società trasparente va a imputare i maggiori redditi a ciascun socio in proporzione agli utili<sup>7</sup>.

*Cassazione, sentenza 6889 del 8.4.2016*

Il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda in modo inscindibile sia la società che tutti i soci, salvo questioni personali dei singoli soci; ciò significa che tutti i soggetti diventano parte dello stesso procedimento; la controversia, non viene decisa limitatamente ad un singolo socio e il ricorso presentato anche dal singolo socio determina l'integrazione del contraddittorio. Conseguenza di ciò è che il giudizio che derivi senza che vi sia la partecipazione di tutti i necessari litisconsorti è affetto da nullità assoluta la quale è sempre rilevabile in ogni stato e grado del procedimento compresa la rilevazione d'ufficio<sup>8</sup>.

*Corte di Cassazione, Ordinanza 24472 dell'1.12.2015*

Il litisconsorzio necessario si configura tra la società e i soci che abbiano optato per la trasparenza fiscale, ai sensi degli articoli 115 e 116 del Tuir.

*Corte di Cassazione, sentenza n. 441 del 10.01.2013*

Nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, si esclude la ricorrenza del litisconsorzio necessario.

*Corte di Cassazione, sentenza n. 4564 del 6.03.2015*

Il giudizio nei confronti dei soci deve essere sospeso in attesa dell'esito del giudizio della società.

Qualora non si confermi la pretesa in capo alla società non ha ragione di esistere neppure la pretesa nei confronti dei soci.

Tale ragionamento può essere agevolmente riadattato alla nuova fattispecie, nel caso in cui la società, che opti per l'applicazione dell'Iri, disapplichi il regime della trasparenza fiscale, avocando a sé la materia imponibile, da ciò potrebbe derivare la possibilità di sfuggire dall'applicazione del litisconsorzio

---

<sup>7</sup> La norma citata sulla riunione analizza i casi in cui i processi sono pendenti presso la stessa sezione o commissione. Nella stessa sede è stato affermato che il giudice chiamato a decidere sulla causa deve essere quello preventivamente adito, presso cui devono essere riuniti i ricorsi nel frattempo stati proposti presso una diversa Commissione tributaria competente.

<sup>8</sup> Il litisconsorzio scatta anche se l'ufficio ha omesso di notificare l'atto ai soci e nel caso in cui il socio non abbia impugnato tempestivamente l'accertamento nonché nel caso in cui il giudice riscontri la violazione in appello, obbligando il giudice a rimettere la causa in primo grado.

necessario a favore di una sospensione del giudizio in capo ai soci, in attesa di quello in capo alla società.

### Spunti di riflessione

Alla luce di quanto detto merita riflettere su alcuni punti su cui si dovrebbe sviluppare l'intervento del professionista.

L'opzione IRI presuppone la tassazione dei redditi mantenuti nel patrimonio dell'impresa e qualora l'impresa sia svolta sotto forma di ente collettivo, la tassazione separata avviene in capo a quest'ultimo.

Il professionista, nell'espone i costi e le opportunità legate all'adesione a questo nuovo sistema di calcolo dei redditi, dovrà essere chiaro e cristallino in ogni fase del colloquio. In particolare di fronte ad una società di persone dovrà riutilizzare alcuni importanti elementi del diritto commerciale, quali la funzione dell'assemblea<sup>9</sup>. Il colloquio con il Cliente dovrà essere svolto in condizioni di piena conoscenza delle regole statutarie attraverso le quali i soci hanno deciso di regolamentare il sodalizio.

La situazione ideale raccomandabile è l'assemblea totalitaria della società. I pervenuti dovranno essere messi al corrente del fatto che ogni qual volta vi fossero delle contestazioni sul reddito imponibile del soggetto collettivo, sarà agevole supporre che un'eventuale maggiore pretesa del fisco sia ribaltata in capo ai soci.

I soci dovranno essere sensibilizzati sul fatto che, dalla contestazione di maggiori redditi non fiscalizzati in capo alla società, l'ente accertatore solitamente presume che gli incassi occultati al fisco (introiti finanziari) finiscano direttamente nelle disponibilità liquide dei soci.

L'opera di sensibilizzazione del consulente dovrà ribadire che nei casi di evasione manifesta, realizzata con mancata tassazione di ricavi legati a incassi ufficiali transitati sui conti della società, il maggior reddito ribaltato in capo ai soci<sup>10</sup> sarà assoggettato all'applicazione delle aliquote progressive Irpef<sup>11</sup>.

Il professionista dovrà avere la ragionevole certezza che i soci, suoi interlocutori abbiano compreso che l'opzione IRI è completamente irrilevante ai fini del calcolo dei contributi dovuti, trattandosi di fatto di

---

<sup>9</sup> Vale la pena di tener conto di questi validi strumenti anche se le società italiane molto spesso sono composte da una ristretta base partecipativa, spesso composta da parenti stretti, strettissimi; frequentissime sono le società composte da due individui, proprio perché "per fare la società bisogna essere in due". Non è difficile supporre che talvolta, alcuni soci non siano a completa conoscenza di gran parte dei fatti di gestione.

<sup>10</sup> Per presunzione superabile.

<sup>11</sup> Fatto non nuovo nel sistema vigente al 31.12.2016, ma che indubbiamente rappresenterà una deroga nelle nuove trame che si delineranno in fase di contestazione fiscale a partire dal 2017.

un meccanismo di tassazione separata: è lo stesso meccanismo di calcolo che viene applicato per lo stesso calcolo in capo alle società trasparenti.

#### **4. LA FUORIUSCITA DAL REGIME IRI**

All'uscita dal regime IRI, quindi al mancato rinnovo dell'opzione, si verificano due effetti sostanziali in relazione:

- 1) alle riserve IRI ancora presenti in bilancio;
- 2) alle eventuali perdite pregresse non ancora utilizzate.

##### **Riserve di utili**

Qualora al termine dei 5 anni di durata dell'IRI, si dovesse decidere di non rinnovare la scelta e, quindi di fuoriuscirne, per le riserve di utili formatesi in regime IRI ed ancora disponibili è stabilito che queste continuano a sottostare a tale regime, il che sta significando che man mano che verranno distribuite concorreranno a formare il reddito complessivo IRPEF del socio ed in capo a questi tassate.

*Art. 55-bis c. 3 TUIR: "le somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito dell'esercizio e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata e non ancora prelevati, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci".*

Si potrebbe riscontrare un'eccedenza di redditi che sono stati assoggettati ad IRI, rispetto agli utili prelevati della stessa natura, tale per cui si potrebbe ritenere che tale differenza sarà oggetto di imposizione fino al completo assorbimento di tale eccedenza.

In altre parole, le riserve in questione continuano a mantenere la natura Iri, e di conseguenza la distribuzione delle stesse potrebbe essere qualificabile come un componente negativo del reddito sia per l'impresa individuale che per le società di persone.

##### **Perdite pregresse non utilizzate**

All'art. 55- bis comma 2 secondo periodo del Tuir dispone che le perdite non ancora utilizzate al momento della fuoriuscita del regime iri sono computabili esclusivamente in diminuzione dei redditi d'impresa; ai sensi dell'articolo 8 comma 3, sempre del Tuir, viene considerato come periodo d'imposta di maturazione delle stesse l'ultimo anno di permanenza nel regime iri: l'eventuale perdita inutilizzata può essere riportata nei successivi periodi, ma non oltre il quinto.

Nel caso di società di persone (s.n.c. e s.a.s.) tali perdite sono imputate a ciascun socio, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili; nel caso però delle società in accomandita semplice, trova applicazione il comma 2 dell'art. 8 del Tuir, secondo cui le perdite fiscali che eccedono l'ammontare del capitale sociale sono indeducibili dal reddito dei soci accomandanti, nei limiti della quota proporzionalmente imputata. In virtù di quanto affermato, le perdite fiscali eccedenti la quota da attribuire ai soci accomandanti, non vengono perse, ma sono imputabili ai soci accomandatari in proporzione alle quote possedute.

## ESEMPLIFICAZIONI:

<b>Esempio Ministeriale</b>	<b>PRELIEVI ECCEDENTI IL REDDITO DI PERIODO – ASSENZA DI RISERVE NON IRI</b>
	Società in nome collettivo opta per il regime Iri in Unico 2018, per il quinquennio 2017-2021.
	In tale periodo si verificano i seguenti eventi:

Tassate in capo ai soci nell'anno di percezione

Anno	Reddito prodotto	Somme prelevate	Reddito tassato IRI 24%	Perdite IRI riportabili	Progressivo Reddito prodotto	Progressivo Somme prelevate	Plafond IRI
	A	B	C	D	$E = \sum (A - D)$	$F = \sum (B)$	E - F
2017	100	40	60		100	40	60
2018	100	60	40		200	100	100
2019	20	50		30	220	150	70
2020	170	40	100		360 (220 + 170 - 30)	190	170
2021	100	80	20		460	270	190
<b>TOTALE</b>	<b>490</b>	<b>270</b>	<b>220</b>				

Al periodo 2019 matura una perdita di periodo pari a 30, dovuta a un eccesso di utili prelevati rispetto al reddito di periodo. Tale perdita riduce a 70 il plafond di reddito tassato ai fini IRI.

Nel periodo 2020, il reddito prodotto di 170 è ridotto:

- di 40, per somme prelevate (va prioritariamente dedotto tale componente negativo);
- e di 30 per effetto del riporto della perdita pregressa;

di conseguenza, il reddito del periodo che è assoggettato all'aliquota IRI è pari a 100. Il plafond IRI al periodo 2020 aumenta a 170.

Alla fine dell'anno 2021 risulta che il reddito tassato ai fini IRI è pari a 220 con un plafond residuo di 190 (ammontare di reddito prodotto e non prelevato), mentre la parte rimanente del reddito prodotto dall'impresa nel quadriennio (Euro 270) è stata tassata in capo al socio/imprenditore ai fini IRPEF.

Si ponga ora che la Snc fuoriesca dal regime IRI dal 2022 e proceda a distribuire riserve di utili.

Ove queste risultino costituite:

- nel periodo 2017-2021 (si tratta delle riserve pari a 190, il “plafond IRI” a fine 2021), le somme prelevate saranno tassate in capo ai soci (pro-quota in ragione della partecipazione agli utili);
- antecedentemente a tale periodo, fino a capienza delle riserve di cui al punto precedente (e nel limite di 190) si applicherà il regime delle riserve IRI (a causa della presunzione di prioritaria distribuzione), mentre per l’eccedenza: si applicherà l’ordinario regime di trasparenza (nessuna tassazione per i soci, ma riduzione del costo fiscale della loro partecipazione).

Si noti tuttavia che in tale evenienza la deduzione delle somme prelevate dal 2017 al 2021 avrebbe dovuto prioritariamente ridurre tali riserve non IRI.

Esempio Ministeriale		<b>PRELIEVI ECCEDENTI IL REDDITO DI PERIODO – ASSENZA DI RISERVE NON IRI</b>														
Ditta individuale entra in regime Iri per il quinquennio 2017-2021																
Nel quinquennio riporta i seguenti dati:																
Anno	Utile	Var. aum/dim.	Reddito	Prog. utili	Prelevam.	Ris. di utili	Ris. di utili IRI	Som. ded./imp.	Redd. Lordo	Util. Perd. Preg.	Red. netto perd.	Perd. riport.	Prog. Perd. Pregr.	Prog. Redd. IRI	Prog. Prel. Rilev.	Plafond IRI
2017	90	10	100	90	40	-	50	40	60	-	60	-	-	100	40	60
2018	90	10	100	140	60	-	80	60	40	-	40	-	-	200	100	100
2019	-20		-20	60	50	-	10	50	-70	-	-	70	70	180	150	30
2020	30		30	40	40	-	-	40	-10	-	-	10	80	210	190	20
TOT.	190	20	210	330	190			190			100					

La perdita civilistica abbatte le riserve disponibili

Nell’anno 2019 matura una perdita complessiva pari a 70, dovuta a perdita ordinaria di gestione per 20 ed a perdita per utili prelevati in eccedenza per 50. La perdita complessiva riduce il plafond di reddito tassato IRI ai fini del prelievo di utili in futuro.

Nel periodo 2020 il prelievo di 40 sarà effettuato per 30 nei limiti del reddito di periodo e per i restanti 10 nel limite del plafond disponibile rappresentato dal reddito IRI che scende a 20.

Alla fine dell’anno 2021 risulta che il reddito tassato ai fini IRI è pari a 100 (col. “Reddito al netto delle perdite pregresse”) con un plafond residuo di 20, ossia l’ammontare di reddito prodotto e non prelevato come utile, mentre la parte rimanente dei redditi prodotti dall’impresa nel quadriennio (€190,

di cui alla col. “Progressivo prelevamenti rilevanti”) risulta tassata in capo al socio/imprenditore ai fini IRPEF.

Anche in questo caso, il plafond IRI corrisponde alla differenza tra reddito prodotto complessivo e somme prelevate complessivamente se il reddito complessivo prodotto assoggettato ad IRI tiene conto anche dell'utilizzo delle perdite pregresse (nulla dovrebbe cambiare laddove fossero maturate ante ingresso nell'Iri).

## 5. IRI E SPESE PERSONALI

Come già si è osservato, il nuovo art. 55-bis TUIR, comma 1, disciplina che *“Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, determinato ai sensi del presente capo, è escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'articolo 77. Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.”*

Il medesimo articolo dispone poi al comma 3 che *“Le somme prelevate a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito dell'esercizio e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata e non ancora prelevati, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.”*

Dal combinato disposto dei due precedenti passaggi emerge che, in caso di opzione per l'assoggettamento ad IRI dei redditi conseguiti nell'esercizio dell'attività di impresa:

- l'entità dei prelievi (deducibili dall'imponibile IRI) che l'imprenditore/socio può effettuare in un esercizio non può eccedere la somma dell'utile di bilancio conseguito nell'esercizio in cui i prelievi avvengono e delle riserve ancora disponibili di utili conseguiti negli esercizi precedenti ed assoggettati a tassazione separata;
- la base imponibile IRI è costituita dal risultato della seguente somma algebrica

$$\begin{array}{r}
 \text{UTILE DI BILANCIO} \\
 + \text{ RISERVE DI UTILI} \\
 - \text{ PRELIEVI EFFETTUATI} \\
 +/- \text{ VARIAZIONI FISCALI} \\
 = \text{ BASE IMPONIBILE IRI}
 \end{array}$$

Pertanto, le riprese fiscali, siano esse in aumento o in diminuzione, non incidendo “direttamente” sull’ammontare complessivo delle somme prelevate o prelevabili dal socio/imprenditore, concorrono alla formazione del reddito imponibile IRI, e non incidono sull’entità della base imponibile IRPEF della persona fisica imprenditore.

Tanto la dottrina quanto la stampa specializzata che ad oggi si sono occupate di tali argomenti, hanno concordemente convenuto che la formula di calcolo sopra esposta, derivante dalla semplice applicazione letterale della novella, sia corretta.

Appare a questi punti opportuno svolgere una riflessione sulle possibili conseguenze fiscali di una simile interpretazione letterale, ed in particolare sulle variazioni fiscali positive conseguenti a limitazioni di deducibilità di taluni componenti di costo.

Con riferimento infatti alle variazioni fiscali positive, come noto le stesse si sostanziano in neutralizzazioni (totali o parziali) di componenti di costo all’atto della determinazione della base imponibile.

Queste variazioni positive, comunemente chiamate “riprese fiscali”, altro non sono che aumenti della base imponibile per effetto di disconoscimento di deducibilità di talune voci di costo. Esistono voci di costo che generano obbligatoriamente “riprese fiscali” per espressa disposizione di legge, in quanto si presume che la spesa attenga per sua natura, almeno parzialmente, alla sfera personale dell’imprenditore/socio. Tra tutte si segnala, per intuitività, la forte limitazione imposta dal legislatore fiscale alla deducibilità delle spese sostenute per le autovetture.

Esistono poi altre voci di costo che possono essere in astratto deducibili, ma divengono in deducibili in relazione al caso concreto, essendo legate a spese estranee all’attività di impresa, ovvero non inerenti.

Con particolare riferimento a queste ultime, il sostenimento da parte dell’imprenditore di spese non inerenti, qualora correttamente contabilizzate come “costi in deducibili”, era fino all’introduzione dell’IRI pressoché “ininfluente” ai fini della determinazione del carico fiscale dell’imprenditore; confluendo il reddito di impresa dell’imprenditore nel reddito complessivo, ovvero confluendo nel reddito complessivo il reddito da partecipazione in società “trasparenti” (determinato come quota parte del reddito imponibile della società), l’eventuale incremento del reddito imponibile dell’impresa (individuale o collettiva) si trasformava direttamente in reddito imponibile in capo al socio/imprenditore.

Con l’introduzione dell’IRI ciò non è più vero, e la variazione fiscale resta imponibile IRI, con assoggettamento della variazione imponibile ad imposta proporzionale fissa al 24%, evitando di

confluire nel reddito complessivo del soggetto passivo IRPEF (che continua ad essere assoggettato ad imposta progressiva per scaglioni).

Estremizzando quanto appena detto, l'intestazione di costi non inerenti all'attività di impresa, in presenza di opzione per l'IRI, potrebbe essere non più dettata da criteri di semplicità operativa (magari perché in questo modo le spese sono addebitate direttamente sul C/C aziendale), ma da criteri di (lecita?) convenienza fiscale.

Immaginando di addebitare tramite RID sul C/C intestato all'azienda l'abbonamento in palestra dell'imprenditore, la spesa per l'ombrellone al mare nei mesi estivi, ed il viaggio in settimana bianca, in presenza di ricevute intestate al codice fiscale del socio/imprenditore, tali somme sarebbero contabilizzate come prelievi. Pertanto sia con opzione IRI che senza, le suddette spese, che attengono con tutta evidenza alla sfera personale dell'imprenditore, concorrono alla formazione del reddito IRPEF dello stesso.

Nel caso in cui, invece le suddette spese siano documentate da fattura, le stesse sarebbero contabilizzate come costi indeducibili, divenendo variazioni fiscali, ed hanno un epilogo fiscale diverso, a seconda del fatto che sia stata operata o meno l'opzione per l'assoggettamento del reddito di impresa ad IRI. Infatti, in caso di esercizio dell'opzione, le suddette spese, concorrendo a formare non più il reddito IRPEF dell'imprenditore/socio, ma quello IRI dell'impresa, soggetto ad imposta proporzionale e non progressiva.

Un piccolo esempio numerico potrebbe aiutare a comprendere il vantaggio fiscale:

REDDITO DI IMPRESA	150.000
PRELIEVI	38.000
SPESE PERSONALI	25.000

a) Situazione ante IRI

REDDITO IMPONIBILE	150.000	Imposta IPREF	57.670
--------------------	---------	---------------	--------

b) Opzione IRI – ricevute fiscali (spese personali considerati prelievi)

REDDITO IMPONIBILE IRI	87.000	Imposta IRI	20.880
REDDITO IMPONIBILE IRPEF	63.000	<u>Imposta IPREF</u>	<u>20.500</u>
		Totale imposte	41.380

c) Opzione IRI – fatture (spese personali considerati costi indeducibili)

REDDITO IMPONIBILE IRI	112.000	Imposta IRI	26.880
REDDITO IMPONIBILE IRPEF	38.000	<u>Imposta IPREF</u>	<u>10.760</u>
		Totale imposte	37.640

Il risparmio fiscale dall'ipotesi a) all'ipotesi b) è quello che deriva, nel caso prospettato, dall'esercizio dell'opzione IRI (in questo caso esemplificativo, estremamente conveniente), ed è sicuramente lecito. Alcuni dubbi invece potrebbero scaturire in ordine alla liceità del risparmio fiscale dell'ipotesi c) rispetto all'ipotesi b): entrambe successive all'esercizio dell'opzione per l'IRI. Negli ultimi due casi, infatti, il discrimine è dato dall'intestazione all'impresa delle fatture per operazioni non inerenti, che ha comportato la contabilizzazione di costi da ritenersi indeducibili, e quindi riprese fiscali (soggette ad IRI), anziché la contabilizzazione di prelievi (soggetti ad IRPEF).

Se da un lato l'interpretazione letterale della norma porterebbe a considerare corrette entrambe le condotte, dall'altro tale comportamento manifesta, a parere degli scriventi, evidenti profili di elusività.

Il risparmio fiscale conseguito nell'ipotesi c) dal contribuente è determinato da comportamenti tenuti dallo stesso che sono privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Nel caso esaminato, l'unica ragione di farsi fatturare ogni spesa personale, trasformandola in imponibile fiscale IRI (imposta proporzionale del 24%), anziché facendola confluire, quali prelievo, nel reddito complessivo imponibile IRPEF (imposta progressiva per scaglioni di reddito) sembrerebbe essere infatti quella di conseguire un risparmio fiscale altrimenti indebito.

Si dovrà pertanto prestare attenzione alla corretta contabilizzazione di spese estranee all'attività di impresa, ed analizzare attentamente e tentare di correggere comportamenti "anomali" di taluni clienti.

## **PARTE TERZA: L'ASSEGNAZIONE E LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI**

### **1. NORMATIVA DI RIFERIMENTO**

La legge di Stabilità 2016 (Legge 208/2015), all'articolo 1, commi da 115 a 120, ha introdotto disposizioni agevolative in materia di assegnazione o di cessione di beni ai soci, se poste in essere entro il 30 settembre 2016, per coloro che erano soci al 30 settembre 2015. Successivamente, l'art. 1, co. 565, della Legge di Stabilità 2017 (Legge 11.12.2016 n. 232) ha prorogato l'agevolazione fino al 30 settembre 2017, disponendo espressamente che *“le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017”*.

Per “assegnazione” si intendono la distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero la distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene della società ai soci.

È utile ricordare che la disciplina dell'assegnazione è applicabile a tutte le casistiche previste dal codice civile e quindi anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione ai sensi dell'articolo 47, comma 7, TUIR.

Gli articoli che normano l'agevolazione sono relativamente scarni e non trattano tutti gli aspetti specifici che possono presentarsi usufruendo di questa possibilità, per tali ragioni l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto opportuno emanare due diverse Circolari, la C.M. n. 26/E del 01.06.2016 e la successiva C.M. n. 37/E del 16.09.2016 che forniscono utili indicazioni sulle modalità di applicazione e sugli effetti dell'agevolazione.

### **2. AMBITO SOGGETTIVO E SOGGETTIVO**

#### **2.1 Le società interessate**

L'Articolo 1, comma 115, prevede l'accesso alla disciplina dell'assegnazione dei beni ai soci alle seguenti società residenti nel territorio dello Stato:

- Società in nome collettivo;
- Società in accomandita semplice;
- Società per azioni;

- Società a responsabilità limitata;
- Società in accomandita per azioni.

Sono inoltre agevolabili le assegnazioni effettuate dalle società di armamento e le società di fatto che esercitano attività commerciale, per effetto dell'equiparazione effettuato dall'articolo 5, comma terzo, del TUIR.

Le suddette società possono essere anche in stato di liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma sull'assegnazione.

L'elencazione si ritiene che debba assumere carattere tassativo, per cui sarebbero esclusi dalle agevolazioni le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli altri enti non commerciali, nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via prevalente attività di impresa.

La citata circolare 26/E ha inoltre ritenuto non sussistenti le agevolazioni in capo alle società estere con stabile organizzazione in Italia.

## **2.2 I soci destinatari**

La norma in commento non prevede limitazioni soggettive, pertanto la Circolare n. 26/E dell'Agenzia delle Entrate del 01/06/2016 ha specificato che possono essere beneficiari delle assegnazioni agevolate anche i soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, la Legge di Stabilità prevede che tutti i soci debbano risultare *“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”*.

Nel caso le quote risultino intestate a società fiduciaria, quest'ultima deve risultare iscritta nel libro soci dal 30 settembre 2015 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario fosse sorto prima di tale data.

Nel caso la quota sia gravata da diritto di usufrutto, la qualità di socio per l'assegnazione del bene è riconosciuta al nudo proprietario.

Sempre la Circolare n. 26/E specifica infine che nel caso di società senza obbligo di tenuta dei libri soci (come ad esempio le società di persone), l'identità dei soci alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante titolo idoneo avente data certa.

### *Modifica delle quote di partecipazione dopo il 30.09.2015*

Secondo la C.M. 21.05.99 n. 112/E (cap. 1, parte 1, par. 2.2), la percentuale a cui fare riferimento al fine di attribuire la parte corretta del patrimonio sociale all'atto dell'assegnazione è proprio quella esistente al momento dell'assegnazione medesima<sup>12</sup>.

Se quindi un determinato soggetto ha una quota di partecipazione del 10% al 30.09.2015, ma per effetto dell'acquisto di un ulteriore 10% nel 2016 si trova con una percentuale all'assegnazione del 20%, gli compete una quota del 20% di quanto complessivamente assegnato ai soci.

L'eventuale subentro dell'erede nella partecipazione in data successiva a quella prevista per l'iscrizione nel libro soci non preclude l'accesso alla disciplina agevolata in quanto non si tratta di una cessione volontaria della partecipazione.

Inoltre, nell'ambito delle operazioni agevolate, il fatto che siano entrati nella compagine sociale uno o più soggetti dopo il 30.09.2015 non fa venire meno i benefici, i quali varranno però riservati ai soci che erano tali al 30.09.2015.

Supponendo ad esempio che il capitale della società Alfa sia di proprietà di 4 soci (A, B, C e D) al 30.09.2015 e che, per effetto della vendita delle quote da D a E, all'atto dell'assegnazione Alfa si ritrova come soci A, B, C e E:

- L'assegnazione dovrà comunque avvenire nel rispetto della par condicio, coinvolgendo tutti e quattro i soci;
- Tuttavia, solo le attribuzioni ai soci A, B e C potranno beneficiare delle agevolazioni, mentre l'attribuzione al nuovo socio E scontrerà l'imposizione ordinaria sia per quanto riguarda le imposte della società, sia per quanto riguarda le imposte del socio.

### **2.3 Casi particolari di assegnazione.**

Nel caso di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in virtù del principio di continuità fiscale previsto per queste operazioni straordinarie, le società incorporante o le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, purché questi abbiano rivestito la qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015.

---

<sup>12</sup> Principio ribadito dall'Agenzia delle Entrate anche nella Circolare n. 40/E del 13.05.2002 (par. 1.4.1).

La stessa disciplina è applicabile anche in caso di conferimenti di aziende effettuati in regime di continuità fiscale.

Si ricorda che i beni agevolabili, anche in questi casi, sono quelli non strumentali per destinazione.

La successiva Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 16/09/2016 amplia la casistica delle assegnazioni "particolari" dando chiarimento ai dubbi sorti su quei beni oggetto di rivalutazione ai sensi della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, articolo 1, commi da 140 a 146.

Si ricorda che la norma consentiva la rivalutazione dei beni di impresa (esclusi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa) eseguita nel bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, previo versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali.

Il comma 142 prevedeva inoltre l'affrancamento fiscale del saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali.

Il maggior valore attribuito ai beni veniva riconosciuto, ai fini fiscali, a decorrere dall'esercizio che inizia al 1 gennaio 2016 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). La stessa norma prevedeva che la cessione di detti beni nel periodo di "sospensione", vale a dire prima del periodo 2017 (per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), provocasse il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.

La circolare 37/E chiarisce che l'assegnazione agevolata dei beni nel periodo 2016, quindi nell'ultimo periodo di sospensione, non determina la perdita degli effetti fiscali della rivalutazione, poiché *"non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione"*.

#### **2.4 Tipi di beni assegnabili.**

Il comma 115 dell'articolo 1 prevede la possibilità di assegnare ai soci i seguenti beni:

- Beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, TUIR;
- Beni mobili scritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria di impresa.

La norma pone quale unica esclusione quella degli immobili strumentali per destinazione, ovvero gli immobili utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa.

La Circolare n. 26/E precisa che le caratteristiche dei beni agevolabili devono essere verificate al momento dell'assegnazione che coincide con l'atto di assegnazione e non con la delibera che ne dispone l'assegnazione.

È opportuno evidenziare che un'eventuale cambio d'uso, *“anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 27 luglio 2000”*.

In ipotesi di società in liquidazione, gli immobili possono, in generale, rientrare nella disciplina dell'assegnazione agevolata ai soci, poiché i beni non sono più utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali.

*Beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, TUIR.*

Possono essere assegnati in modo agevolato tutti quei beni che non sono strumentali per destinazione. “Strumentali per destinazione” si intendono i beni che vengono utilizzati direttamente nell'espletamento delle attività tipicamente imprenditoriali, *“senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti”*.

Sono quindi assegnabili in modo agevolato:

- I beni strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E, ed A/10), sempre che siano concessi in locazione, comodato o comunque non direttamente utilizzati dall'impresa;
- I beni “merce”, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa;

I beni “patrimonio”, che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'articolo 90 del TUIR.

Con riferimento agli immobili strumentali per natura, la C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte I, § 3.1) aveva chiarito che possono essere assegnati con le modalità agevolate tutti quelli concessi in locazione, comodato o, comunque, non utilizzati direttamente: se, quindi, la società ha due immobili iscritti nella categoria D/1, dei quali uno utilizzato per la produzione e l'altro locato, o inutilizzato, questo secondo opificio può beneficiare delle agevolazioni.

La citata Circolare n. 26/E stabilisce infatti che *“sono invece agevolabili in quanto si considerano non strumentali per destinazione quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi)”*.

Riprendendo allo scopo la linea interpretativa della suddetta C.M. 21.5.99 n. 112/E, secondo la giurisprudenza di Cassazione gli immobili detenuti per la locazione, come nel caso di società immobiliari di gestione, sono privi del requisito della strumentalità: che gli immobili rientrino, quindi,



nelle categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), o che essi siano immobili di civile abitazione, la natura dell'attività esercitata (gestione e locazione) determina in via automatica l'inclusione degli stessi tra quelli agevolabili.

Secondo la Circolare Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 3.1), sono dotati del requisito della strumentalità per destinazione (e non sono, quindi, assegnabili in modo agevolato) i terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali<sup>13</sup>.

Nella circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 11), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per i terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali, l'imposta sostitutiva è calcolata partendo dal reddito dominicale rivalutato del terreno (se, naturalmente, si opta per il valore catastale), a condizione che il fabbricato rurale sia strumentalmente funzionale alle necessità del fondo e sia trasferito unitamente al fondo stesso<sup>14</sup>.

*Beni mobili scritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria di impresa.*

Anche per i beni mobili è discriminante l'impiego "essenziale" nell'attività di impresa. Sono dunque quei beni senza i quali l'attività di impresa non può essere esercitata. La circolare 26/E porta come esempio di beni non agevolabili "le autovetture per le imprese di autonoleggio, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione".

## **2.5 Casi particolari di immobili assegnati.**

Seguono adesso alcune particolari fattispecie legate alla natura degli immobili assegnati o ceduti in base all'agevolazione in esame.

### *Villaggi turistici, centri sportivi e gallerie commerciali*

La circolare 26/E chiarisce inoltre che, se per i beni dati in locazione a terzi si pone in essere un'attività consistente nell'esecuzione di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare (si pensi ad esempio ai villaggi turistici, centri sportivi o gallerie commerciali), e tali servizi risultino essenziali e determinanti dal punto di vista quantitativo e qualitativo, tali da

---

<sup>13</sup> Si pone in senso critico rispetto a questa impostazione Gaiani L. "Assegnazioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice", *Il fisco*, 45, 2015, p. 4315, nota 19. Secondo l'Autore, infatti, i terreni agricoli, in quanto beni non ammortizzabili, non potrebbero essere assimilati *tout court* agli immobili strumentali per destinazione. Anche lo studio Consiglio nazionale del Notariato 22.1.2016 n. 20-2016/T (§ 4) ritiene agevolabili i suddetti terreni.

<sup>14</sup> Se, invece, il fabbricato rurale non è asservito al terreno (ciò accade, ad esempio, se il terreno è di dimensioni molto modeste e non vi è una correlazione tra terreno e fabbricato), occorre considerare la rendita del fabbricato rurale (Tosoni G.P. "Gli immobili rurali sfuggono alla sostitutiva", *Il Sole - 24 Ore*, 27.9.2016, p. 44).

considerare gli immobili componenti inscindibili della gestione, gli immobili vanno considerati come utilizzati direttamente nell'esercizio di impresa e pertanto esclusi dalla disciplina agevolata.

Al fine di individuare se i predetti requisiti siano essenziali e determinanti si vedano i criteri enunciati nel capitolo 4 della circolare 7/E del 29 marzo 2013.

### Usufrutto

La Circolare 26/E aveva escluso i benefici per l'attribuzione ai soci di diritti reali parziali su tali beni (es. usufrutto). Tale impostazione è stata "mitigata" dalla circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 3), secondo cui, se la società è titolare di un diritto reale parziale (ad esempio, è titolare della nuda proprietà e ha concesso l'usufrutto al socio), è possibile attribuire la nuda proprietà al socio stesso, in capo al quale si ricongiunge la piena proprietà del bene.

Con la successiva circ. 16.9.2016 n. 37, l'Agenzia delle Entrate ha poi ammesso la spettanza delle agevolazioni anche nei casi in cui la società attribuisca ad un socio la nuda proprietà del bene e ad un altro socio l'usufrutto (è, invece, da escludere l'agevolazione per l'attribuzione della nuda proprietà o dell'usufrutto ad un soggetto estraneo alla compagine sociale).

### Affitto d'azienda

Infine, per i beni compresi nel contratto di affitto di azienda, non è possibile beneficiare dell'assegnazione o della cessione agevolata in quanto l'affitto ha ad oggetto una universalità di beni e non consente di ricondurre il singolo bene nella tipologia di bene agevolabile. Per poter accedere alla disciplina agevolata è necessario estromettere il singolo bene dall'affitto di azienda.

Con la Circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 2.3), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se gli immobili facevano parte di un'azienda affittata, ma non rientrano più nel contratto di affitto alla data dell'assegnazione o cessione, essi possono essere attribuiti ai soci con i benefici di legge. È, quindi, ammessa una modifica al contratto con la quale dall'azienda affittata viene tolto l'immobile, "restituito" alla società proprietaria, la quale lo potrà assegnare o cedere ai soci.

## **2.6 Problematiche legate alla non proporzionalità**

L'operazione di assegnazione comporta la necessità di attribuire ai soci beni il cui valore risulta proporzionale alle quote di partecipazione detenute.

Nella realtà si tratta di un obiettivo che non è possibile raggiungere senza degli adattamenti, in quanto normalmente gli immobili attribuiti hanno valori diversi, o il numero dei soci non coincide con quello degli immobili. Si possono avere infatti casi nei quali la società Alfa, partecipata da due soci A e B per il 50% ciascuno, detenga due immobili rispettivamente del valore di Euro 150.000 e 320.000, oppure il caso nel quale gli immobili dell'esempio appena illustrato siano detenuti da una società con 4 soci.

La strada più semplice sarebbe quella di attribuire in comproprietà tutti i beni agevolati in misura proporzionale alle quote di partecipazione, tuttavia, se quello non è il risultato sperato dell'operazione è possibile scegliere una delle seguenti alternative:

- Assegnazione dei beni in comproprietà secondo le rispettive quote di partecipazione e successivo atto di divisione;
- Assegnazione non proporzionale, con corresponsione di un conguaglio da un socio alla società, o con accollo di un debito della società da parte del socio stesso;
- Assegnazione non proporzionale, con corresponsione di un conguaglio da un socio all'altro socio;
- Assegnazione proporzionale, comprendente anche beni non agevolati (tipicamente denaro);
- Variazione delle quote di partecipazione dei soci per adeguare le stesse ai valori degli immobili da attribuire, con cessioni o donazioni prima dell'atto di assegnazione;
- Assegnazione non proporzionale, senza alcun conguaglio tra i soci, ma con apposite riduzioni di capitale;
- Abbandono della strada dell'assegnazione in favore della cessione di beni ai soci.

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa delle varie possibilità:

<b>Opzione</b>	<b>Vantaggi</b>	<b>Svantaggi</b>
assegnazione dei beni in comproprietà e successivo atto di divisione	Nessun rischio fiscale	Imposizione potenzialmente elevata
assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio alla società (o accollo di un debito sociale)	Nessun rischio fiscale	Esborso finanziario del socio "avvantaggiato"
assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio all'altro socio	Il socio "svantaggiato" riceve anche denaro	Esborso finanziario del socio "avvantaggiato"

Assegnazione proporzionale, con beni non agevolati (ad es. denaro)	Il socio “svantaggiato” riceve anche denaro	Tassazione ordinaria sui beni non agevolati assegnati
Cessioni o donazioni di quote prima dell’assegnazione	Permette di rispettare la proporzionalità coi valori dei beni	Incertezza in merito a possibili contestazioni del Fisco
Assegnazione non proporzionale senza alcun conguaglio tra i soci	Permette di assegnare i beni prescindendo dalla proporzionalità	Incertezza in merito a possibili contestazioni del Fisco e impone operazioni sul capitale
Ricorso alla cessione agevolata	Permette di attribuire i beni prescindendo dalla proporzionalità	Esborso finanziario del socio

*Assegnazione dei beni in comproprietà e successivo atto di divisione*

Si presuma che la società Alfa, con due soci A e B titolari del 50% del capitale posseda due immobili (1 e 2) del valore rispettivamente di 200 e di 300.

Il modello teorico dell’assegnazione vuole che ciascuno dei due immobili venga attribuito in comproprietà tra i soci. Se ciascuno dei soci stessi intende avere la proprietà esclusiva di uno dei due beni, è necessario procedere ad un’apposita divisione, la quale comporterebbe la corresponsione dell’imposta di registro dell’1% sulla massa comune ove avvenga senza conguaglio. Per conguagli superiori al 5% del valore della quota, anche se effettuati mediante accollo di debiti dalla comunione, sono tassati con l’imposta di registro prevista per i trasferimenti.

Analogamente, qualora pur in assenza di previsione di conguagli, ad un condividente venga attribuita una quota superiore a quella di sua spettanza si applicherà l’imposta sui trasferimenti<sup>15</sup>.

E’ opportuno quindi valutare il costo fiscale di una successiva divisione che potrebbe minare la convenienza di applicare questo tipo di soluzione.

*Assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio alla società (o accollo di un debito sociale)*

La situazione di partenza è la stessa del precedente esempio, con i due soci A e B al 50% e due immobili (1 e 2) rispettivamente del valore di 200 e di 300.

Supponendo che l’obiettivo sia di attribuire ad A l’immobile 1 (valore 200) ed a B l’immobile 2 (valore 300), per rispettare la proporzionalità il socio B potrebbe:

- a) versare alla società Alfa la somma di 100;

<sup>15</sup> A norma dell’art. 34 del DPR 131/86, “la divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello al lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente”.

b) accollarsi 100 di debiti della società alfa;

La scelta in commento parte dal presupposto che il socio che riceve un immobile del valore più elevato debba sborsare la differenza.

Ciò non dovrebbe, tuttavia, avere effetti distorsivi per quanto riguarda le imposte sui redditi, in quanto a norma dell'art. 1, co. 118, della L. 208/2015 *“nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'art. 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”*.

Proprio l'inciso *“al netto dei debiti accollati”* garantisce che queste somme vadano a ridurre l'utile in natura del socio (o a sterilizzare la riduzione del costo fiscale della partecipazione, se l'operazione avviene mediante riduzione delle riserve di capitale).

Se l'operazione avviene mediante la riduzione di riserve di utili e la società non assolve l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze:

- il socio A realizza un utile in natura di 200 (valore dell'immobile 1);
- il socio B realizza anch'esso un utile in natura pari a 200 (dato dalla differenza tra il valore dell'immobile 2 di 300 e il valore dei debiti accollati di 100).

Ovviamente il medesimo effetto si avrebbe nel caso in cui il socio B decidesse di versare alla società la differenza di 100.

#### *Assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio all'altro socio*

La presente soluzione costituisce una variante di quella precedente, infatti, partendo dalla medesima situazione di partenza e volendo ottenere lo stesso obiettivo (Immobile 1 ad A ed immobile 2 a B), per rispettare la proporzionalità il socio B potrebbe versare al socio A la somma di 50.

In tal modo, ciascuno dei due soci si ritroverebbe con attività nette per 250:

- il socio A a fronte di un immobile di 200 e di *“cassa”* per 50 provenienti dal socio B;
- il socio B a fronte di un immobile di 300 dai quali si detrae il conguaglio di 50 dato ad A.

In occasione dei precedenti provvedimenti agevolativi, si riteneva che la somma percepita o data a titolo di conguaglio rientrasse a pieno titolo nella disciplina agevolativa; pertanto se l'operazione avviene mediante riduzione di riserve di utili e la società non assolve l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze i soci A e B realizzeranno entrambi un utile in natura pari a 250, secondo i calcoli sopra riportati.

Qualora invece la società abbia assolto l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, si ritiene che le somme assoggettate ad imposta sostitutiva possano andare a ridurre l'utile in natura di A non solo sino a concorrenza di 200, ma sino a concorrenza di 250.

*Assegnazione proporzionale, con beni non agevolati (ad es. denaro)*

Questa ulteriore variante può essere presa in considerazione qualora i soci non siano disponibili a conguagli tra loro in denaro: anziché procedere alla compensazione della società, all'accollo dei suoi debiti o a conguagli tra i soci, A potrebbe ricevere l'immobile 1 e un ulteriore versamento di 100 da parte della società Alfa.

Tuttavia, è chiaro come qualora vengano attribuiti beni non agevolati o denaro, rispetto a questi beni non potrà trovare applicazione alcuna agevolazione, né in capo alla società, né in capo ai soci. In tal caso entrambi i soci avrebbero ricevuto un utile in natura pari a 300.

Gli effetti negativi potrebbero invece manifestarsi se la società assegnasse un bene non agevolato per il quale, non sussistendo l'agevolazione, non sarebbe applicabile né l'imposta sostitutiva dell'8%, né le agevolazioni ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali.

*Cessioni o donazioni di quote prima dell'assegnazione*

Dato che la percentuale di possesso delle azioni (o quote) delle società assegnanti deve essere valutata alla data dell'atto di assegnazione, si ritiene sia possibile che i soci operino, prima dell'assegnazione stessa, cessioni o donazioni di quote tra di essi, allo scopo di fare in modo che la successiva assegnazione venga operata in aderenza alle quote così modificate.

La donazione di partecipazioni sconta l'imposta sulle successioni e donazioni, ma ove sia operata alle condizioni di cui all'art. 3, co. 4-ter del D.Lgs 346/90 (donazioni a discendenti e coniuge) va esente da imposizione, come anche ove non superi il valore delle franchigie previste da alcuni soggetti.

Riprendendo il caso prospettato in precedenza il socio A potrebbe donare al socio B il 10% delle partecipazioni della società Alfa, in modo che, all'atto di assegnazione le percentuali di partecipazione siano pari al 40% per A ed al 60% per B, proporzionali al valore degli immobili 1 di 200 e 2 di 300.

Non è chiaro se questa soluzione possa essere contestata dall'Amministrazione Finanziaria, in linea di principio la tassazione complessiva rimane inalterata, anche se le situazioni specifiche dei soci variano a seguito della risistemazione delle quote.

### *Assegnazione non proporzionale senza alcun conguaglio tra i soci*

Una soluzione scarsamente esplorata è quella di superare tout court il requisito della proporzionalità; si tratterebbe di effettuare l'assegnazione in modo non proporzionale, con contestuale variazione delle quote di partecipazione dei soci. Di fatto sarebbe una variante del precedente esempio con la differenza che la sistemazione delle quote avverrebbe direttamente in atto e non a seguito di preventive cessioni o donazioni di quote tra i soci.

Si tratterebbe di una impostazione rinvenibile nello Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 103-2012T del 15.06/2012 (paragrafo 2), nel quale viene evidenziato che, per superare le problematiche in commento, “si possono assegnare anche poste del passivo per conguagliare nell'attivo il diverso valore dei beni assegnati oppure eseguire una assegnazione di capitale proporzionale cui consegue la variazione delle quote di partecipazione dei soci alla società”; tale assegnazione non proporzionale dovrebbe essere adottata con una decisione presa all'unanimità dei soci.

Lo strumento tecnico per arrivare alla non proporzionalità sarebbe, quindi, una riduzione del capitale che grava sul soggetto che riceve beni dal valore più elevato.

Dal punto di vista delle imposte sui redditi, i proventi dovrebbero essere qualificabili tra quelli derivanti dalla riduzione del capitale esuberante di cui all'art. 47, co. 7, del TUIR (ridotti ovviamente dell'ammontare eventualmente soggetto ad imposta sostitutiva).

### *Ricorso alla cessione agevolata*

L'ultima strada per superare gli inconvenienti della proporzionalità è quella di abbandonare la strada dell'assegnazione per perseguire quella della cessione titolo oneroso ai soci, parimenti agevolata, e della quale tratteremo in modo più approfondito nei prossimi paragrafi.

Sul piano meramente fiscale l'operazione garantisce la massima flessibilità, non imponendo alcun vincolo di proporzionalità e consentendo, ad esempio di cedere anche ad un solo socio.

Essa presenta tuttavia lo svantaggio di costringere il socio all'esborso di denaro, che spesso non è accettato di buon grado dal socio stesso.

### 3. DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'ALIQUOTA

L'assegnazione agevolata in esame richiede il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF/IRES/IRAP sulla differenza fra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati.

L'aliquota dell'imposta è fissata:

- **in via ordinaria, nell'8%**;
- **per le società non operative** per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso delle operazioni agevolate, **nel 10,5%**;

#### *Aliquota maggiorata al 10,5% per le società di comodo*

A norma dell'art. 1, co. 116 della L. 208/2015, l'aliquota maggiorata del 10,5% riguarda le società che risultano non operative “*in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione*”. In forza di questa disposizione, per le operazioni che verranno effettuate nel 2017, i soggetti con un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dovranno verificare le risultanze dei periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016.

Se la società risulta di comodo per almeno due tra i suddetti periodi d'imposta l'aliquota è pari al 10,5%. Secondo la citata Circolare n. 26/E (cap. I, parte I, par. 4), che riprende sul punto il contenuto della Relazione Illustrativa al Ddl. di stabilità 2016, benché la formulazione faccia esclusivo riferimento alle società non operative (per insufficienza dei ricavi), gli stessi effetti si producono in capo alle società in perdita sistemica.

Le società si devono considerare non di comodo anche se ne sono state escluse in forza di cause di esclusione o di disapplicazione automatica, nonché della risposta positiva all'interpello. La Circolare 26/E chiarisce poi che, alle società che hanno ottenuto una risposta positiva all'interpello sono equiparate le società che hanno disapplicato la disciplina senza presentare interpello, fornendo allo scopo le apposite indicazioni sostitutive nel prospetto per la verifica dell'operatività nel modello UNICO.

#### *La base imponibile ed il calcolo dell'imposta*

Ai fini del calcolo della base imponibile occorre individuare i criteri per il computo del valore normale e del costo fiscalmente riconosciuto.

**Il valore normale** è individuato con criteri diversi a seconda della tipologia di bene. In particolare:

Tipologia di bene assegnato	Determinazione del valore																		
<b>Immobile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• art. 9 comma 3 TUIR (valore di mercato) oppure</li> <li>• <b>valore catastale</b> individuato applicando alla rendita catastale rivalutata del 5% (25% per i terreni) il moltiplicatore di cui all'art. 52, DPR 131/86 tenendo conto degli aumenti disposti dal D.L. 168/2004 (20%) nonché, per gli immobili di categoria B, dal DL 262/2006 (40%).</li> </ul> <table border="1" data-bbox="662 719 1474 1155"> <thead> <tr> <th>Categoria catastale</th> <th>Moltiplicatore catastale (*)</th> <th>Moltiplicatore catastale (**)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A (escluso A/10) e C (escluso C/1)</td> <td>120</td> <td>126</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>140</td> <td>147</td> </tr> <tr> <td>A/10 e D</td> <td>60</td> <td>63</td> </tr> <tr> <td>C/1 e E</td> <td>40,80</td> <td>42,84</td> </tr> <tr> <td>Terreni</td> <td>90</td> <td>112,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>(*) misura da individuare sulla rendita catastale rivalutata del 5%-25%.</p> <p>(**) misura da applicare sulla rendita catastale non rivalutata.</p> <p>N.B. la possibilità di utilizzare il valore catastale è consentita, come stabilito, dal comma 117 “a fronte di richiesta della società”.</p>	Categoria catastale	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)	A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126	B	140	147	A/10 e D	60	63	C/1 e E	40,80	42,84	Terreni	90	112,50
Categoria catastale	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)																	
A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126																	
B	140	147																	
A/10 e D	60	63																	
C/1 e E	40,80	42,84																	
Terreni	90	112,50																	
<b>Bene registrato</b>	Art. 9 comma 3 del TUIR (valore di mercato)																		

Per quanto concerne invece la determinazione del **valore fiscalmente** riconosciuto, da contrapporre al valore normale, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta, è determinabile secondo i criteri previsti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del TUIR.

Tipologia di bene assegnato	Determinazione del costo fiscalmente riconosciuto
Bene alla cui cessione si realizza plus/minusvalenza	Costo d'acquisto (aumentato delle spese incrementative) comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente

		dedotti.
Bene merce	Valutato con il metodo del costo specifico.	Costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione.
	Valutato con il metodo del LIFO, FIFO e costo medio.	Valore risultante da una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione.

Nulla vieta però che si possa optare per un valore intermedio rispetto a quello catastale o normale poiché potrebbe minimizzare l'imposizione in capo ai soci assegnatari; ciò è ammissibile purché non sia inferiore al minore tra il dato catastale e quello normale.<sup>16</sup>

$$\boxed{\text{Imposta sostitutiva}} = \left( \boxed{\text{Valore normale}} - \boxed{\text{Costo fiscalmente riconosciuto}} \right) \times \boxed{\text{8\% o 10,5\% se società di comodo}}$$

Secondo quanto evidenziato dalla Circolare n. 40/E del 2002 l'operazione agevolata in esame può essere effettuata anche nell'ipotesi in cui la base imponibile risulti pari a zero o negativa. In questa seconda circostanza il differenziale negativo sarà deducibile dal reddito d'impresa solo se relativo ad un bene merce.

Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale risulti inferiore al costo fiscalmente riconosciuto del bene, la base imponibile dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza generata dall'assegnazione dei beni diversi da quelli merce non è deducibile dalla determinazione del reddito di impresa (Circolare 26/E).

*"In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merci 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 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".*

Al fine di illustrare meglio il funzionamento della norma può essere utile fornire un:

<sup>16</sup> Cfr. C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, parte I, paragrafo 4.

### *Esempio*

Si supponga una società che intenda beneficiare dell'assegnazione agevolata in relazione a tre beni:

- bene non merce con plusvalenza fiscale pari a 100;
- bene merce con minusvalenza fiscale pari a 40;
- bene non merce con minusvalenza fiscale pari a 30.

In tal caso, la società versa l'imposta sostitutiva dell'8% sulla plusvalenza fiscale pari a 60(100-40) ossia la differenza fra la plusvalenza e la minusvalenza relativa al bene merce. La minusvalenza relativa al bene non merce invece non sarà deducibile.

Va inoltre segnalato che l'art. 54 definisce la differenza fra valore normale e costo non ammortizzato, il comma 116 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2016 enuclea la differenza fra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto, grandezze queste ultime che potrebbero non essere omogenee a fronte di ammortamenti effettuati con effetti diversi fra ambito fiscale e civilistico. E' questo il caso degli **immobili rivalutati** nel 2008, dato che la decorrenza ai fini degli ammortamenti è iniziata nel 2013 e che nel corso dei periodi di imposta dal 2009 al 2012 le società hanno contabilizzato soltanto ammortamenti a valenza civilistica. Nella determinazione del plusvalore tassabile da assegnazione, quindi, si dovrà tenere conto che, nel costo fiscale dell'immobile vanno comprese le quote di ammortamento stanziato a bilancio ma non dedotte. La plusvalenza quindi si differenzierà a ribasso rispetto a quello contabile.

Il valore dell'aliquota dell'imposta sostitutiva passa dall'8% al 10,50% nell'ipotesi in cui l'assegnazione riguardi le società **c.d. non operative**<sup>17</sup> a norma dell'art. 1 comma 116 della Legge 208/2015 in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso. Pertanto, per le operazioni effettuate nel corso del 2017 le società dovranno verificare le risultanze dei periodi d'imposta 2014-2015-2016. Sebbene la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 26/E/2016 faccia esclusivo riferimento alle sole società non operative, nulla vieta che l'aliquota del 10,50% sia applicabile anche dai **c.d. soggetti in perdita sistemica**.

### **3.1 Termini e modalità**

Per le operazioni di assegnazione agevolata che vengano effettuate successivamente al 30.9.2016, le società interessate saranno tenute a versare le imposte sostitutive dovute:

---

<sup>17</sup> Cfr. CM n. 26/E/2016, capitolo I, parte 1, paragrafo 4. Le società sono considerate non di comodo anche nell'ipotesi in cui ricorrano cause di esclusione o disapplicazione automatica, nonché nei casi di risposta positiva all'interpello.

- per il 60% entro il 30.11.2017;
- per il rimanente 40% entro il 16.6.2018.

Le imposte devono essere versate con i seguenti codici:

- “1836”, per l’imposta sostitutiva dell’8% o del 10,5% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell’assegnazione, della cessione o della trasformazione in società semplice;
- “1837”, per l’imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d’imposta annullate a seguito dell’assegnazione o della trasformazione.

Per espressa disposizione di legge, per le imposte sostitutive sulle plusvalenze e sulle riserve in sospensione d’imposta si applicano i criteri previsti dal D.Lgs. 9.7.97, n. 241. Conseguentemente, gli importi a debito possono essere compensati nel modello F24 con crediti tributari e/o contributivi vantati dallo stesso contribuente.

Secondo la Circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26, i benefici di legge sono condizionati all’indicazione delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva nell’apposito prospetto del modello UNICO (e non, quindi, al versamento dell’imposta stessa).

Eventuali omessi, ritardati o insufficienti versamenti non possono fare venire meno i benefici fiscali, ma conducono alla sola iscrizione a ruolo dell’imposta stessa, ferma restando la possibilità di ravvedimento.

**Per le società di persone**, a differenza di quanto avviene nel regime ordinario, **l’imposta sostitutiva grava sulla società stessa**.

### **3.2 Effetti dell’assegnazione ai soci e tassazione del socio di società di capitali**

Con riferimento all’effetto dell’assegnazione in capo al socio, va innanzitutto evidenziato che la data in cui la stessa interviene rappresenta il momento iniziale ai fini della rilevanza della plusvalenza ex art. 67, del TUIR, in caso di successiva cessione del bene assegnato.

Così, ad esempio, qualora l’assegnazione riguardi un immobile che per il socio non costituisce “abitazione principale”, il quinquennio al cui superamento la plusvalenza da cessione è irrilevante decorre dalla data dell’assegnazione stessa.

Inoltre, per effetto di quanto stabilito dal citato comma 118:

- 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 TUIR;
- il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (aumentato della base imponibile dell’imposta sostitutiva).

Va evidenziato inoltre che è sancita l'inapplicabilità del secondo periodo del comma 1 del citato art. 47 in base al quale, a prescindere dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili. Di conseguenza, ai fini dell'assegnazione la società può scegliere di distribuire prioritariamente riserve di capitale.

Stante quanto sopra esposto, possono essere tenuti in considerazione i chiarimenti forniti nella citata Circolare n. 40/E in base ai quali:

- il costo fiscalmente riconosciuto del bene in capo al socio assegnatario corrisponde al valore normale assunto dalla società per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. Da ciò consegue che, nel caso in cui il socio intenda cedere "a breve" (entro il quinquennio) l'immobile assegnato, potrebbe essere maggiormente conveniente assumere il valore di mercato per il calcolo dell'imposta sostitutiva in capo alla società, consentendo al socio di evitare in sede di cessione il realizzo di una plusvalenza o di determinare una plusvalenza di importo ridotto;
- la tassazione in capo al socio è limitata alla differenza tra il valore normale (di mercato/catastale, a seconda della scelta effettuata dalla società) dei beni assegnati e l'importo su cui la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva.

Ciò consente di "garantire che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società sia a titolo definitivo e liberatorio per i soci assegnatari (sia di società di capitali, sia di società di persone) di qualsiasi ulteriore tassazione".

Di fatto, quindi, il socio non può essere tassato in relazione all'imponibile sul quale la società ha pagato le imposte.

Soltanto la differenza tra il valore normale del bene assegnato e l'importo su cui la società ha applicato l'imposta sostitutiva assume rilevanza in capo al socio:

- quale riduzione del costo della partecipazione, se sono state annullate riserve di capitale, sia per i soci di società di capitali che per i soci di società di persone;
- come utile in natura se sono state annullate riserve di utili, per i soci di società di capitali.

In altri termini, il plusvalore latente nel bene, corrispondente alla differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto dello stesso, già tassato in capo alla società, rappresenta una sorta di "franchigia" ai fini della tassazione del socio assegnatario.

Tale effetto si determina indipendentemente dal fatto che ai fini dell'operazione vengano annullate riserve di capitale o riserve di utili: in sostanza, il regime agevolativo basato sulla non rilevanza per il

socio del valore del bene assoggettato ad imposta sostitutiva opera a prescindere dalla natura della posta patrimoniale (di capitale o di utili) utilizzata in contropartita dell'assegnazione.

In sintesi, nel caso di **assegnazione con distribuzione di riserve di utili**:

- L'assegnazione costituisce utile in natura per il socio;
- Il valore normale da prendere in considerazione è quello "ordinario" a norma dell'art. 9 o quello catastale, se è stata fatta questa scelta<sup>18</sup>;
- Da questo valore occorre detrarre l'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società.

Qualora il socio sia una persona fisica "non imprenditore" e titolare di una partecipazione non qualificata in una società di capitali, sull'ammontare che costituisce reddito in natura la società è tenuta a prelevare la ritenuta a titolo d'imposta del 26% di cui all'art. 27 del DPR 600/73; in tal caso, il socio sarà tenuto a versare alla società l'importo corrispondente.

Se, **l'assegnazione avviene invece mediante distribuzione di riserve di capitale** (riserva soprapprezzo, versamenti in conto capitale ecc.):

- Il socio non consegue alcun reddito (l'operazione, infatti, si sostanzia nei fatti in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società);
- Si ha una riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta, a norma dell'art. 47 co. 5 del TUIR.

Solo se per effetto di tale riduzione si dovesse giungere ad un "sottozero", il socio risulta assoggettato a tassazione.

Si ritiene che l'assegnazione con riduzione delle riserve di capitale si configuri anche nel caso in cui l'operazione venga effettuata mediante rinuncia dei soci ai crediti per un valore corrispondente a quello di assegnazione e successivo annullamento della riserva che emerge a seguito della rinuncia.

Come chiarito dalla citata Circ. n. 26/E (cap. I, Parte I, paragrafo 6.1), all'atto della distribuzione di riserve di capitale occorre:

- Incrementare il costo fiscale della partecipazione detenuta in misura pari alla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- Ridurre il costo fiscale stesso in misura pari al valore del bene assegnato.

---

<sup>18</sup>(C.M. 21.5.99 n. 112/E, cap. I, Parte II, paragrafo 4.1.1.1, Circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2002 n. 40, paragrafo 1.4.3, ris. Agenzia delle Entrate 23.6.2008 n. 261 e ris. Agenzia delle Entrate 14.7.2008 n. 298);

### **3.3 Tassazione sulla società di capitali**

Come accennato, l'assegnazione agevolata comporta il versamento dell'imposta sostitutiva ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, che consente di evitare la tassazione ordinaria della plusvalenza.

Dato che l'imposta sostitutiva rende definitiva l'obbligazione tributaria sulla società, per quanto attiene l'imposizione diretta e IRAP le società di capitali non rileveranno variazioni in aumento in dichiarazione dei redditi. Va infatti ricordato che l'atto di assegnazione non genera alcun passaggio a Conto Economico, in via ordinaria invece, sarebbe necessario eseguire una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi. La norma peraltro cita il fatto che l'imposta sostitutiva riguardi anche l'IRAP ma, per le società di capitali la determinazione della base imponibile per presa diretta del Conto Economico comporta l'assenza di debito d'imposta, sembra quindi superfluo stabilire per questi soggetti, che l'imposta sostitutiva concerna anche l'IRAP.

### **3.4 Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione**

A seconda della natura e dell'ammontare delle riserve presenti nel patrimonio netto della società che si intende annullare con l'assegnazione agevolata si avranno situazioni ed effetti diversi, procediamo pertanto con una analisi delle diverse fattispecie.

#### **Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale**

L'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.

Il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale. Tenuto conto che le riserve da annullare sono parametricate al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione, il quale dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior "valore affrancato" ed in secondo luogo, ridotto in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 118 dell'articolo 1, in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto dal primo periodo dello stesso comma 118, in relazione alle operazioni di trasformazione. Infine, nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza sarà soggetta a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario.

### **Esempio 1: annullamento riserve di capitale**

Si supponga che il socio abbia una partecipazione in una società di capitali che possiede tra l'altro il bene assegnato e che prenda a riferimento il valore catastale per determinare la plusvalenza.

Si ipotizzino, inoltre, i seguenti valori in capo alla società:

- Valore normale del bene assegnato: 100;
- Valore catastale del bene assegnato: 90;
- Valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione: 70;
- Valore riserve di capitale annullate: 100;
- Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 20 (90-70).

Si ipotizzi, inoltre, che il costo della partecipazione del socio ante assegnazione sia pari a 60.

In tal caso, dopo l'assegnazione la situazione in capo al socio sarà la seguente:

- Costo della partecipazione post assegnazione: -10 (60 + 20 - 90);
- Differenza da assoggettare a tassazione: 10 (90 - 80);
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 90.

Come si evince dall'esempio, dopo l'assegnazione, il socio riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (60), incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (20), per un importo pari al valore catastale del bene assegnato (90).

Poiché il valore catastale del bene assegnato (90) è maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (60), l'eccedenza ridotta della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società (30-20) è soggetta a tassazione nei modi ordinari.

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato al socio sarà, conseguentemente, pari al valore catastale del bene che ha assunto rilevanza in capo alla società per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

### **Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili ovvero con riduzione di riserve di utili e di capitale**

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.

#### **Esempio 2: annullamento riserve di utili**

Si supponga che il socio abbia una partecipazione in una società di capitali che assegna il bene annullando riserve di utili e prendendo a riferimento il valore catastale per determinare la plusvalenza.

Si ipotizzino, inoltre, i seguenti valori:

- Valore normale del bene assegnato: 100;
- Valore catastale del bene assegnato: 90;
- Valore fiscale del bene: 70;
- Valore riserve di utili annullate 100;
- Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 20 (90-70).

Si ipotizzi, inoltre, che il costo della partecipazione del socio ante assegnazione sia pari a 30.

In tal caso, dopo l'assegnazione la situazione in capo al socio sarà la seguente:

- Costo della partecipazione del socio post assegnazione: 30;
- Importo da assoggettare a tassazione come dividendo: 70 (90 – 20)
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 90.

Come si evince dall'esempio, dopo l'assegnazione, il socio mantiene inalterato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (30) e assoggetta a tassazione come dividendo il valore catastale del bene assegnato al netto della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società (90-20). Il costo fiscale del bene in capo al socio sarà pari al valore catastale, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

### **Esempio 3: annullamento riserve di utili e di capitale**

Si supponga che il socio abbia una partecipazione in una società di capitali che assegna il bene annullando per pari importo riserve di utili (50) e di capitale (50) e che prenda a riferimento il valore catastale per determinare la plusvalenza. Si ipotizzino, inoltre, i seguenti valori:

- Valore normale del bene assegnato: 100;
- Valore catastale del bene assegnato: 90;
- Valore fiscale del bene: 70;
- Valore riserve di capitale annullate: 50;
- Valore riserve di utili annullate: 50;
- Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 20 (90-70).

Si ipotizzi, inoltre, che il costo della partecipazione del socio ante assegnazione sia pari a 55.

In tal caso, dopo l'assegnazione la situazione in capo al socio sarà la seguente:

- Costo della partecipazione del socio post assegnazione: 20 (55+10-45);
- Importo da assoggettare a tassazione come dividendo: 35 (45-10);
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 90.

Come si evince dall'esempio, dopo l'assegnazione, il socio - a fronte dell'annullamento di riserve di capitale per 50 - incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari al 50 per cento dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società (ossia 10, pari al 50% di 20) e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al 50 per cento del valore catastale del bene assegnato (ossia 45, pari al 50% di 90).

A fronte dell'annullamento di riserve di utili, sempre per 50, la differenza (35) tra il 50 per cento del valore catastale del bene assegnato (ossia 45, pari al 50% di 90) e il 50 per cento dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società (ossia 10, pari al 50% di 20) concorrerà al reddito come dividendo nei modi ordinari.

Il costo fiscale del bene in capo al socio sarà pari al valore catastale, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

### **Riserve in sospensione**

La disciplina in esame prevede che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci, siano soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13%.

L'imposta è, quindi, dovuta solo se per effetto dell'assegnazione si annullano, in contropartita dei beni assegnati, dette riserve; essa non riguarda invece i casi di cessione agevolata, in quanto chiaramente non vi è alcuna riserva di patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene (e ciò anche se il bene stesso è un immobile a suo tempo rivalutato).

Come per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, per le società di persone l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta grava sulla società.

Sono assoggettate a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso che quelle tassate solo in caso di distribuzione. Tra queste, le più comuni sono rappresentate dalle riserve di rivalutazione monetaria.

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.

Non rappresentano riserve in sospensione d'imposta, e non costituiscono quindi presupposto per l'imposta del 13%, le riserve costituite a fronte della rivalutazione solo civilistica effettuata ai sensi del DL 185/2008, senza il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Né è dovuta l'imposta del 13% sulle riserve già affrancate (gli ultimi provvedimenti prevedevano, allo scopo, un'imposta sostitutiva del 10%).

Altro caso che non comporta il pagamento dell'imposta del 13% è quello delle società di persone in contabilità semplificata, per le quali la prassi ha da sempre assunto una posizione secondo cui non si applica tutto il corpo di norme che riguarda la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

Se il saldo attivo di rivalutazione è già stato utilizzato per la copertura delle perdite, con riduzione definitiva da parte dell'assemblea straordinaria, non si pongono più problematiche di tassazione della suddetta riserva.

In riferimento al trattamento delle riserve, si ribadisce (cfr. esempi circolare n. 26/E del 2016) che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata, dal comma 118 della disciplina agevolativa in esame, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

### **3.5 Tassazione del socio nelle società di persone**

Se la società assegnante è una società di persone, l'assegnazione con riserve di utili non determina alcuna tassazione in capo al socio<sup>19</sup>. Per i soci delle società di persone infatti, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina che il pagamento dell'imposta sostitutiva rende, per l'importo già assoggettato a tassazione, definitiva e liberatoria la tassazione in capo ai soci assegnatari.

In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.

La stessa Circolare n. 26/E/2016 ha rilevato che, coerentemente con le regole attualmente contenute nell'art. 68, co. 6 del Tuir, in tali situazioni il valore del bene assegnato, ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva, va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che il socio detiene nella società di persone.

La successiva Circolare n. 37/E/2016 ritiene però che, se il valore del bene assegnato, ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva, eccede il costo fiscale della partecipazione, l'eccedenza è tassata (la circolare non distingue pertanto il caso in cui la partecipazione viene realizzata –ad esempio nella liquidazione- nella quale la tassazione trova il suo fondamento nell'art. 20-bis del Tuir, da quello in

---

<sup>19</sup> C.M. 21.5.99, n. 112 cap. I, parte II, par 4.1.1.1, Circ. AdE 13.05.2002, n. 40, par. 1.4.3, Agenzia delle Entrate 23.06.008 n. 261 e Ris. AdE 14.07.2008, n. 298.

cui l'attribuzione avviene in costanza di partecipazione, nei quali invece la tassazione del c.d. "sottozero" potrebbe non dirsi giustificata alla luce della formulazione del citato art. 68, co. 6).

Nella stessa circolare si precisa altresì che il versamento dell'imposta sostitutiva incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo a tutti i soci, in modo proporzionale alle rispettive quote di partecipazione, mentre la riduzione del costo fiscale della partecipazione stessa in ragione del valore normale (o catastale) del bene assegnato grava esclusivamente sul socio assegnatario.

E' il caso di precisare che tali conclusioni trovano applicazione anche per i soci delle società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale previsto dagli articoli 115 e 115 del TUIR.

Nel caso di assegnazione con annullamento di una riserva di utili, la tematica assume rilevanza fiscale esclusivamente se il soggetto assegnante è una società di capitali non trasparente, in quanto nel caso della società di persone, tali utili sono già stati assoggettati ad imposizione, per effetto dell'applicazione del principio di imputazione dei redditi ai soci per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Per tali società, infatti, come già ripetuto, l'assolvimento dell'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% non determina ulteriori oneri per il socio. Conseguentemente, se l'annullamento della riserva è effettuato dalla società di persone, o da quella di capitali trasparente, limitatamente alle riserve di utili prodotte in costanza del regime di trasparenza, il socio assegnatario non consegue alcun dividendo imponibile. Diversamente, se il soggetto assegnante è una società di capitali non trasparente, come abbiamo visto l'annullamento della riserva di utili, a fronte dell'assegnazione agevolata dei beni al socio, configura la distribuzione di utili in capo a quest'ultimo, per un importo pari al valore dell'assegnazione, valore normale di cui all'art. 9, commi 2 e 3 del TUIR (*C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6*), al netto di quanto la società ha assoggettato ad imposta sostitutiva, e non comporta la riduzione del costo della partecipazione.

Se l'assegnazione comporta l'annullamento di una riserva di capitale, non emerge un reddito in capo al socio, bensì un effetto sul costo fiscale della partecipazione (*art. 47 del TUIR*), che è interessato da due variazioni, una incrementativa, pari all'importo assoggettato dalla società ad imposta sostitutiva, e una in diminuzione, costituita dal valore normale dell'assegnazione (*art. 1, comma 118, L. 208/2015*).

Qualora il valore normale del bene assegnato (di mercato o catastale) risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società) l'eccedenza è tassata in capo al socio assegnatario quale utile nei modi ordinari.

### *La tassazione del “sottozero”*

La tassazione del “sottozero” riguarda sia i soci di società di capitali che quelli di società di persone. Per quest’ultimi, in particolare, si tratta non di utili già assoggettati a tassazione per trasparenza bensì di attribuzioni eccedenti i conferimenti/versamenti effettuati dai soci a titolo patrimoniale (*Informativa n. 025 del 25/01/2016, SEAC*). Sul punto, il Ministero delle Finanze nella Circolare 21.9.99, n. 189/E, ha precisato che “...anche nell’ipotesi in cui la società assegnante sia una società di persone, l’eventuale maggior valore del bene assegnato al socio rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione da esso detenuta comporta l’assoggettamento a tassazione della eccedenza in capo al socio medesimo”. Questo differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa, ma a circostanze diverse, come ad esempio al fatto che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa, ma a quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell’art. 4, comma 7, del TUIR, eventualmente tassabile separatamente se ne ricorrono i presupposti, ai sensi dell’art. 17, comma 1, lettera 1, del TUIR (*C.M. n. 37/E/2016, par. 3.3*).

In altre parole, qualora l’ammontare di quanto ricevuto fiscalmente dal socio, al netto della base di calcolo dell’imposta sostitutiva, ecceda il costo fiscale della partecipazione, si configura il cosiddetto “sottozero”, ovvero il conseguimento di un reddito di capitale in capo al socio, poiché fiscalmente ha ricevuto più di quanto risultante dal costo fiscale della partecipazione, che non solo è stato azzerato, ma ha assunto valore negativo. Come detto il meccanismo del “sottozero” è il medesimo anche per i soci di società di persone, in quanto non si è in presenza di utili già tassati per trasparenza, ma di attribuzioni che eccedono quanto versato dal socio in sede di conferimento iniziale e/o di versamenti successivi a titolo patrimoniale<sup>20</sup>. In altri termini, tale situazione comporta l’emersione di un dividendo imponibile per il socio (*C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6*). L’ammontare del dividendo così risultante è, poi, tassato secondo le regole proprie del socio, desumibile dalla qualifica fiscale dello stesso, a seconda che sia un soggetto imprenditore o meno e, in quest’ultimo caso, la partecipazione sia qualificata oppure no<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. QUADERNI EUTEKNE, n. 132 “Le novità della Legge di bilancio 2017 e del DL collegato, 2016, Biblioteca Eutekne, par. 4.2.2.

<sup>21</sup> Cfr. Circolare n. 12 del 30/06/2016, SOREFISA, Esempio n. 2.

### **Esempio n. 1: tassazione del socio nelle società di persone**

Si supponga che il socio abbia una partecipazione in una società di persone che possiede soltanto il bene assegnato e che prenda a riferimento il valore catastale per determinare la plusvalenza.

Si ipotizzino i seguenti valori:

- Valore normale del bene assegnato: 100;
- Valore catastale del bene assegnato: 95;
- Valore fiscale del bene: 90;
- Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 5 (95–90);
- Costo della partecipazione del socio ante-assegnazione: 90;
- Costo della partecipazione del socio post-assegnazione: 90;
- Differenza da assoggettare a tassazione: 0;
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 95.

Dopo l'assegnazione il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (90) per un importo pari alla plusvalenza tassata in capo alla società (5) e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al valore catastale del bene assegnato (95) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva.

Poiché il valore catastale del bene assegnato (95) è pari al nuovo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (95), non emerge una differenza da assoggettare a tassazione in capo al socio. Il costo fiscale del bene in capo al socio sarà, nell'esempio, pari al valore catastale del bene, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso (*C.M. n.26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6*)

### **Esempio n. 2: assegnazione con annullamento di riserve di capitali**

Si ipotizzano i seguenti valori:

- Costo fiscale della partecipazione del socio ante-assegnazione: 60;
- Valore normale del bene assegnato: 100;
- Opzione per il valore catastale del bene assegnato: 90;
- Valore fiscale e contabile del bene ante-assegnazione: 70;
- Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: 20 (90-70);
- Valore delle riserve di capitale annullate: 100;

- Costo fiscale della partecipazione del socio post-assegnazione: - 10 (60+20-90);
- Reddito per il socio da assoggettare ad imposizione come dividendo: 10;
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 90.

#### TABELLA RIEPILOGATIVA

<i>Riserva utilizzata</i>	<i>Società di persone</i>
<i>Di utili</i>	***
<i>Di capitali</i>	1. Rideterminazione del costo della partecipazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incrementato della base imponibile soggetta a imposta sostitutiva;</li> <li>• Ridotto del valore normale del bene assegnato.</li> </ul> 2. L'eventuale eccedenza negativa è tassata in capo al socio nei modi ordinari.

#### 4. TRATTAMENTO CONTABILE DELL'ASSEGNAZIONE/CESSIONE AI SOCI

L'art. 1, commi 115-120, della legge 208 del 2015, pur essendo una norma di carattere fiscale, incide necessariamente anche sull'ambito contabile, poiché il bene assegnato potrebbe uscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale. L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 37/2016 ha specificato che "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", disinteressandosi pertanto del comportamento contabile del contribuente e limitandosi a precisare che lo stesso dovrà essere coerente con i principi contabili di riferimento. Tuttavia, i principi contabili nazionali non analizzano l'istituto in parola.

Il caso più semplice si avrà evidentemente qualora il valore di iscrizione in bilancio del bene assegnato coincida con quello di assegnazione. In tal caso sarà infatti sufficiente eliminare il bene dall'attivo annullando contestualmente per un pari importo una delle riserve del Patrimonio Netto. Più problematici sono invece i casi nei quali i due valori, valore di iscrizione in bilancio e valore di assegnazione, siano diversi l'uno dall'altro.

#### 4.1 Bene assegnato/ceduto ad un valore superiore a quello contabile

Nel caso in esame al momento dell'assegnazione emergerà la differenza positiva tra il valore di assegnazione del bene ed il suo valore di libro. Sposando l'impostazione contabile evidenziata dal CNDCEC nel documento di chiarimento emanato nel marzo 2016 ed intitolato "L'assegnazione dei beni ai soci: Trattamento contabile e profili operativi", esponiamo di seguito le scritture contabili da effettuare evidenziando che le plusvalenze dovranno essere riclassificate nel conto economico alla voce A5 "Altri proventi". È importante non confondere la plusvalenza fiscale, che rappresenta la base imponibile dell'imposta sostitutiva, con l'eventuale plusvalenza contabile, che ha invece valenza civilistica.

Ipotizziamo l'attribuzione di un immobile iscritto in bilancio al costo storico di Euro 110.000 e fondo ammortamento pari ad Euro 10.000, con valore di assegnazione pari ad Euro 120.000 ed utilizzo della riserva straordinaria.

Con l'ASSEGNAZIONE si avranno le seguenti scritture contabili:

##### 1. deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:

	<u>Riserva straordinaria</u>	a	<u>Debiti verso soci</u>	120.000,00
--	------------------------------	---	--------------------------	------------

##### 2. chiusura del fondo ammortamento:

	<u>Fondo ammortamento immobili</u>	a	<u>Immobili</u>	10.000,00
--	--	---	-----------------	-----------

##### 3. regolamento del debito nei confronti dei soci:

	<u>Debito verso soci</u>	a	<u>≠ Immobili Plusvalenze</u>	120.000,00		100.000,00	20.000,00
--	--------------------------	---	---------------------------------------	------------	--	------------	-----------

Con la CESSIONE avremmo le seguenti scritture:

##### 1. chiusura del fondo ammortamento:

	Fondo ammortamento immobili	a	Immobili		10.000,00
--	--------------------------------	---	----------	--	-----------

**2. regolamento del debito nei confronti dei soci:**

	Debito verso soci	a	≠ Immobili Plusvalenze		120.000,00
					100.000,00
					20.000,00

**4.2 Bene assegnato/ceduto ad un valore inferiore a quello contabile**

Qualora il valore attribuito al bene in sede di assegnazione sia inferiore al suo valore netto contabile, emergerà invece un minusvalore da inserire nella voce B14 "Oneri diversi di gestione".

Ipotizzando l'attribuzione di un immobile iscritto in bilancio al costo storico di Euro 110.000 e fondo ammortamento pari ad Euro 10.000, con valore di assegnazione pari ad Euro 90.000 ed utilizzo della riserva straordinaria, in caso di ASSEGNAZIONE si avranno le seguenti scritture contabili.

**1. deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:**

	Riserva straordinaria	a	Debiti verso soci		90.000,00
--	-----------------------	---	-------------------	--	-----------

**2. chiusura del fondo ammortamento:**

	Fondo ammortamento immobili	a	Immobili		10.000,00
--	--------------------------------	---	----------	--	-----------

### 3. regolamento del debito nei confronti dei soci:

	≠	a	Immobili		100.000,00
	Debiti verso soci			90.000,00	
	Minusvalenze			10.000,00	

Con la CESSIONE avremmo le seguenti scritture:

#### 1. chiusura del fondo ammortamento:

	Fondo ammortamento immobili	a	Immobili		10.000,00
--	--------------------------------	---	----------	--	-----------

#### 2. regolamento del debito nei confronti dei soci:

	≠	a	Immobili		100.000,00
	Debiti verso soci			90.000,00	
	Minusvalenze			10.000,00	

### 4.3 Assegnazione/Cessione di un immobile in rimanenza

Una particolare situazione interessata dal provvedimento agevolativo riguarda la cessione o l'assegnazione degli immobili iscritti tra le rimanenze.

Casi tipici sono ben rappresentati dalle immobiliari di costruzione o di compravendita per le quali ordinariamente i beni immobili sono oggetto della loro attività d'impresa e, pertanto, vengono trattati contabilmente quali beni merce.

In tali fattispecie, la cessione di un immobile deve trovare allocazione tra i ricavi tipici e l'eventuale utile o perdita viene espresso quale differenza tra il valore di giacenza e il corrispettivo di cessione.

Ipotizzando la cessione di un immobile iscritto in bilancio tra le rimanenze per un importo pari ad Euro 100.000, con valore di cessione pari ad Euro 120.000 avremo le seguenti scritture:

	Crediti v/soci	a	Merci c/vendita		120.000,00
--	----------------	---	-----------------	--	------------

Nel conto economico si avrà:

Ricavi delle vendite	120.000
Variazione delle Rimanenze	100.000
Utile	20.000

Nel caso in cui il valore di cessione fosse a un valore inferiore rispetto a quello di iscrizione nelle Rimanenze si otterrebbe una variazione negativa delle componenti di reddito.

L'assegnazione di un immobile qualificato come rimanenza comporterà la rilevazione di un provento a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato.

Ipotizzando l'attribuzione di un immobile iscritto in bilancio tra le rimanenze per un importo pari ad Euro 100.000, con valore di assegnazione pari ad Euro 120.000 ed utilizzo della riserva straordinaria, si avranno le seguenti scritture contabili:

**1. deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:**

	Riserva straordinaria	a	Debiti verso soci		120.000,00
--	-----------------------	---	-------------------	--	------------

**2. regolamento del debito nei confronti dei soci:**

	Debiti verso soci	a	Merci c/vendite		120.000,00
--	-------------------	---	-----------------	--	------------

Tale provento positivo sarà in parte neutralizzato dalla mancata rilevazione, al 31/12, di rimanenze per Euro 100.000. L'assegnazione, analogamente al caso di immobile iscritto tra le immobilizzazioni materiali, genererà un differenziale positivo pari ad Euro 20.000.

Ipotizzando l'attribuzione di un immobile iscritto in bilancio tra le rimanenze per un importo pari ad Euro 100.000, con valore di assegnazione pari ad Euro 90.000 ed utilizzo della riserva straordinaria, si avranno le seguenti scritture contabili:

**1. deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:**

	Riserva straordinaria	a	Debiti verso soci		90.000,00
--	-----------------------	---	-------------------	--	-----------

**2. regolamento del debito nei confronti dei soci:**

	Debiti verso soci	a	Merci c/vendite		90.000,00
--	-------------------	---	-----------------	--	-----------

Tale provento positivo sarà totalmente neutralizzato dalla mancata rilevazione, al 31/12, di rimanenze per Euro 100.000. Analogamente al caso di immobile iscritto tra le immobilizzazioni materiali, l'operazione genererà pertanto un differenziale negativo pari ad Euro 10.000.

**5. IMPOSTA DI REGISTRO**

L'articolo 1, comma 119, Legge 208 del 28 dicembre 2015, prevede che *“per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.”*

L'Articolo 4, lettera d), numeri 1 e 2 della tariffa, parte prima, del TUR, applicabile all'assegnazione beni ai soci, stabilisce che per le assegnazioni soggette ad Iva si applica l'imposta di registro in misura fissa di 200 Euro, mentre in ogni altro caso trovano applicazione le stesse aliquote previste dalla lettera a) del medesimo articolo 4 per i conferimenti di beni in società.

Pertanto, in considerazione delle previsioni dell'articolo 1, comma 119 della Legge 208 che stabilisce l'applicazione delle aliquote in misura dimezzata<sup>22</sup> per le assegnazioni soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale e tenuto conto del combinato disposto degli articoli 1 e 4 della tariffa, parte prima, del TUR, le aliquote applicabili alle assegnazioni di beni immobili sono:

- a) 4,5% per le assegnazioni aventi ad oggetto beni immobili in genere (in luogo del 9%);
- b) 1% per le assegnazioni di abitazioni con i requisiti prima casa;
- c) 7,5% per le assegnazioni aventi ad oggetto terreni agricoli (fermo restando per il socio la possibilità di usufruire delle agevolazioni previste per il settore agricolo se ne ricorrono i presupposti, come ad esempio l'applicazione dell'aliquota dell'1% per il coltivatore diretto o l'imprenditore agricolo professionale);
- d) 2% per i fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati.

Per i punti a), b) e c) le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa di 50 Euro ciascuna, mentre per i beni di cui al punto d) le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura di 200 Euro ciascuna.

La disposizione prevista al comma 117, Legge 208, prevede che *“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 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”*.

La circolare 37/E precisa che se la società opta, ai fini dell'imposta sostitutiva, per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, questa opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro. In assenza di specifica previsione normativa, invece, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non possa essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro. Resta ferma la possibilità per il socio, ove ne ricorrano i presupposti, di optare, ai fini della determinazione della base imponibile, per l'applicazione della disciplina prezzo-valore di cui all'articolo 1, comma 497, Legge 23 dicembre 2005 n. 266.

---

<sup>22</sup> L'agevolazione della riduzione alla metà trova applicazione solo con riferimento alle aliquote proporzionali, con la conseguenza che l'imposta minima deve essere comunque applicata nella misura ordinaria prevista.

Con riferimento ai beni mobili registrati, l'articolo 4 della tariffa, prima parte, del TUR rinvia, tra l'altro all'articolo 7 della tariffa, parte prima, lettera f), che assoggetta ad imposta di registro in misura fissa crescente in funzione delle caratteristiche, gli atti di natura traslativa aventi ad oggetto le unità da diporto. Trattandosi in questo caso di imposte in misura fissa si rende non applicabile per gli atti di assegnazione aventi ad oggetto detti beni mobili registrati la disposizione che prevede la riduzione alla metà delle aliquote.

## **6. DISCIPLINA IVA**

La Circolare 26/E/2016, opportunamente integrata dalla successiva Circolare n. 37/E, tratta in modo abbastanza esaustiva la disciplina ai fini dell'IVA, se ne riporta pertanto un breve estratto che costituirà la base di partenza per la trattazione dell'argomento.

*“Le assegnazioni di beni ai soci, in base all'art. 2, secondo comma, n. 6), del D.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono cessioni di beni ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'IVA.*

*Il numero 6), secondo comma, del citato articolo 2 prevede, infatti, che sono considerate cessioni di beni e, quindi, sono soggette ad IVA “le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica”.*

*Con la Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002 è stato chiarito che - in coerenza con le disposizioni di cui all'art. 5 della VI Direttiva (ora articolo 16 della Direttiva 2006/112/CE), e con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (causa C-322/99 e C-323/99) - l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo (contenute nell'articolo 2, secondo comma, n.5), laddove prevedono la non applicazione dell'Iva per “quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19”.*

*Trattasi dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno nonché dei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972.*

*Sempre con la citata circolare n. 40/E del 2002 è stato, altresì, precisato che, in caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece,*

*si è provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente – in conformità ai principi desumibili dalle sopra richiamate sentenze della Corte di Giustizia - all'atto dell'estromissione di tali beni, dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19- bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.*

*Tale principio è stato successivamente ribadito con la Risoluzione n. 194/E del 17 giugno 2002.*

*Pertanto, sulla base dei principi generali, rilevano agli effetti dell'imposta, tutte le assegnazioni di beni per le quali la società abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'IVA addebitatale in via di rivalsa al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli investimenti prima indicati.*

*Viceversa esulano dall'ambito applicativo del tributo le fattispecie di assegnazione di beni in relazione alle quali era preclusa la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto.”*

La disciplina non prevede alcuna agevolazione per quanto riguarda la determinazione della base imponibile IVA. Mentre per le cessioni a titolo oneroso rileva il corrispettivo, per le assegnazioni occorrerà fare riferimento al criterio generale costituito “dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni”. (art. 13. Comma 2, lettera c, DPR 633/72).

La previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione del valore normale, implica che la base imponibile IVA della cessione gratuita non comprenda il “ricarico” normalmente applicato sul mercato, bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della cessione<sup>23</sup>.

*Pertanto, ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.*

*Tale criterio deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi di assegnazione ai soci di beni detenuti in forza di un contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto. Anche in tali casi, il valore dei beni deve corrispondere al valore residuo degli stessi al momento del prelievo, in modo tale che si tenga conto, come sopra precisato, dell'evoluzione del valore dei beni tra la data della loro acquisizione e quella della loro estromissione dall'attività di impresa. Attesa la necessità di rispettare le regole comunitarie, si esprime l'avviso che, ferma restando la generale qualificazione del leasing*

---

<sup>23</sup> Si veda a riguardo la sentenza della Corte di Giustizia UE, 17 maggio 2001 – procedimenti riuniti C-322/99 e C-323/99 (Sentenza Fischer).

*come prestazione di servizio, l'assegnazione dopo il riscatto assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'IVA, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto.*

L'IVA applicabile alle assegnazioni di beni ai soci dipende dalla natura dei beni oggetto di assegnazione.

Per i beni immobili si distingue in tre diverse fattispecie, che andremo ad analizzare singolarmente:

- a) fabbricati abitativi;
- b) fabbricati strumentali;
- c) terreni.

*a) Disciplina delle assegnazioni degli Immobili strumentali*

Se l'immobile strumentale è ceduto o assegnato al socio:

- da parte di una società che ha costruito il bene o che vi ha eseguito interventi di ripristino, entro 5 anni dalla costruzione o dall'intervento, l'operazione è per obbligo imponibile IVA ex art. 10 co. 1 n. 8-ter del DPR 633/72 e non può applicarsi il reverse charge;
- da parte di un'altra società (ovvero dall'impresa di costruzione o ripristino del fabbricato, se la cessione avviene oltre i 5 anni dall'intervento), con opzione per l'applicazione dell'IVA nell'atto di cessione o di assegnazione, è applicabile il meccanismo del reverse charge;
- da chiunque, se ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA (ma solo nel caso di assegnazioni), l'operazione sarà fuori campo IVA, e soggetta ad imposta di registro proporzionale.

*b) Disciplina delle assegnazioni degli Immobili abitativi*

Se l'immobile abitativo è ceduto o assegnato al socio:

- da parte di una società che ha costruito il bene o che vi ha eseguito interventi di ripristino, entro cinque anni dalla costruzione o dall'intervento, l'operazione è per obbligo imponibile IVA ex art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72 (varie aliquote IVA) e non può applicarsi il reverse charge;
- da parte di una società che ha costruito il bene o che vi ha eseguito interventi di ripristino, oltre cinque anni dalla costruzione o dall'intervento, con opzione per l'applicazione dell'IVA nell'atto di cessione o di assegnazione, è applicabile il meccanismo del reverse charge;
- da parte di una società diversa dal costruttore/ristrutturatore, l'operazione è naturalmente esente IVA (non applicandosi, dunque, il reverse charge).

- da chiunque, se ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA (ma solo nel caso di assegnazioni), l'operazione sarà fuori campo IVA, e soggetta ad imposta di registro proporzionale.

*c) Disciplina dell'assegnazione dei terreni.*

Per le assegnazioni aventi per oggetto un terreno, occorre distinguere a seconda che il terreno sia o meno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

La Circolare del 29 maggio 2013, n. 18, richiamando la nozione di area fabbricabile contenuta nell'articolo 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ha chiarito che un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune.

Le assegnazioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono soggette ad IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c.), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Diversamente dai terreni non edificabili, le assegnazioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono imponibili con aliquota ordinaria.

Il regime agevolativo previsto per la cessione o per l'assegnazione ai soci di immobili è riassunto nelle tabelle che seguono (suddivise a seconda che l'immobile sia abitativo, strumentale, o un terreno, e limitate alle fattispecie più comuni).

<b>Terreni</b>			
<b>Tipologia di terreno</b>	<b>IVA</b>	<b>Altre imposte indirette</b>	
		<b>Registro</b>	<b>Ipotecaria e catastale</b>
Edificabile	Imponibile 22%	200,00 €	200,00 + 200,00 €
Agricolo	Fuori campo (cessionario IAP)	200,00 €	200,00 + 200,00 €
	Fuori campo (altri casi)	7,5%	50,00+50,00 €
Né edificabile né agricolo	Fuori campo	4,5%	50,00+50,00 €



<b>Immobili strumentali</b>			
<b>Società cedente o assegnante</b>	<b>IVA</b>	<b>Altre imposte indirette</b>	
		<b>Registro</b>	<b>Ipotecaria e catastale</b>
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	200,00 euro	200,00 +200,00 €
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 +200,00 €
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	200,00 +200,00 €
Altri soggetti iva diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 +200,00 €
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	200,00 +200,00 €
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'Iva (solo Assegnazioni)	Fuori Campo	2%	200,00 +200,00 €

<b>Immobili abitativi</b>			
<b>Società cedente o assegnante</b>	<b>IVA</b>	<b>Altre imposte indirette</b>	
		<b>Registro</b>	<b>Ipotecaria e catastale</b>
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"><li>• 4% se prima casa;</li><li>• 10% case non A/1, A/8 o A/9;</li><li>• 22% A/1, A/8, A/9</li></ul>	200,00 €	200,00+200,00 €
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 €	200,00 +200,00 €
	Esente in assenza di opzione	4,5% (1% se prima casa)	50,00+50,00 €

Altri soggetti iva diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	50,00+50,00 €
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'Iva (solo Assegnazioni)	Fuori Campo	4,5% (1% se prima casa)	50,00+50,00 €

### 6.1 Reverse charge

Le disposizioni sull'assegnazione o sulla cessione agevolata non pongono limitazioni in merito alla natura del socio (fatta salva, naturalmente, la presenza obbligatoria nella compagine sociale alla data del 30.9.2015). Nonostante l'ambito naturale delle operazioni sia quello in cui il beneficiario sia una persona fisica non imprenditore, esiste la possibilità che esso sia una società commerciale o, più in senso lato, un soggetto che detiene la partecipazione (e acquisisce quindi l'immobile) nell'ambito dell'impresa esercitata. In questi casi, l'assegnazione del bene dovrà essere operata con il meccanismo del reverse charge, al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-bis) del DPR 633/72. La menzionata disposizione prevede l'inversione contabile per le cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, per le quali "nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione". Considerato che le assegnazioni di beni ai soci sono equiparate alle "cessioni di beni" in senso stretto agli effetti dell'IVA ex art. 2 co. 2 n. 6 del DPR 633/72, se l'assegnazione è effettuata con applicazione dell'imposta su base opzionale, l'operazione è soggetta a reverse charge.

### 6.2 Rettifiche alla detrazione IVA.

Nella circ. 1.6.2016 n. 26, l'Agenzia delle Entrate si limita a precisare che, sussistendo i presupposti di legge, occorre operare la rettifica della detrazione IVA ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72.

In campo immobiliare, la rettifica della detrazione riguarda i casi:

- del cambio di destinazione (art. 19-bis2 co. 2 del DPR 633/72);
- della variazione del pro rata (art. 19-bis2 co. 4 del DPR 633/72).

Non sussiste, invece, l'obbligo di rettificare la detrazione a seguito di mutamenti del regime delle operazioni attive di cui all'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72 (che, in via teorica, riguarderebbe i casi nei quali sopravvenute verifiche normative determinano un mutamento del regime da esenzione a imponibilità o viceversa). Tra i casi di rettifica della detrazione previsti dall'art. 19-bis2 co. 2 del DPR

633/72 rientrano le cessioni e le assegnazioni in regime di esenzione IVA di immobili per i quali l'IVA è stata, invece, detratta. L'obbligo non sussiste, tuttavia, se è già trascorso il periodo decennale "di osservazione" previsto per i beni ammortizzabili quali sono i fabbricati, ai sensi dell'art. 19-bis2 co. 8 del DPR 633/72.

La rettifica della detrazione deve essere calcolata con riferimento al numero di anni mancanti al suddetto periodo decennale "di osservazione". In pratica, l'imposta "rettificata" è assolta nella misura di 1/10 per ogni anno mancante al compimento del decennio "di osservazione". Qualora l'immobile sia stato acquisito senza IVA (es. acquisto da un privato) ma siano state sostenute successivamente spese per interventi di manutenzione, recupero ecc. per le quali, invece, l'IVA è stata detratta, occorre effettuare la rettifica della detrazione, ma solo se le spese stesse abbiano natura incrementativa e non abbiano esaurito la loro utilità (come già rilevato, invece, l'assegnazione avviene fuori campo).

La Circolare 37/E/2016 completa quanto previsto dalla precedente Circolare 26/E specificando quanto segue: *"nella considerazione che le assegnazioni possono riguardare beni ammortizzabili, la circolare n. 26/E del 2016 ha chiarito, al paragrafo 7.3), che, all'atto dell'assegnazione, occorre verificare se sia necessario operare la rettifiche d'imposta disciplinate dall'art. 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972.*

*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."*

## **7. LA CESSIONE AGEVOLATA – LE IMPOSTE DIRETTE**

La disciplina agevolativa della cessione ai soci, introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 e successivamente oggetto di chiarimento attraverso le Circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 26/E del 01/06/2016 e n. 37/E del 30/09/2016, è stata normata sulla struttura dell’altro istituto agevolativo introdotto dalla medesima Legge di Stabilità, l’assegnazione agevolata ai soci, oggetto di trattazione nei paragrafi precedenti del presente elaborato.

Gli obiettivi di questo paragrafo saranno pertanto, con il fine di evitare ripetizioni, quello di fissare le analogie, rimandando alla trattazione precedente, e quello di evidenziare i punti di distacco della normativa sulla cessione rispetto a quella dell’assegnazione, sviluppando così una comparazione tra i due istituti, utile, per chi legge, ad applicare tali normative in casistiche concrete.

Circa la nozione di cessione, come precisato all’interno della Circolare 26/E, si ricomprende, oltre alla *compravendita*, anche altri negozi, come la *permuta*, che potrebbe portare ad offrire beni o diritti di proprietà del socio in cambio dell’immobile o del bene mobile registrato ricevuto dalla società, la *datio in solutum* e il *conferimento in società*, in cui il socio cessionario, a sua volta soggetto societario, delibera un aumento di capitale a favore della cedente quale contropartita del bene acquistato.

La disposizione normativa, sia per la cessione ai soci sia per la compravendita, fa riferimento al concetto di corrispettivo. A tal proposito si sottolinea le diverse modalità di corresponsione del corrispettivo:

- Pagamento in denaro, che può essere effettuato in varie forme, tempistiche e dilazioni;
- Pagamento mediante compensazione di crediti vantati nei confronti della società cedente; situazione molto ricorrente nelle società di dimensioni medio-piccole, nelle quali si ricorre frequentemente a finanziamenti soci che, nell’ipotesi di cessione agevolata, potrebbero essere utilizzati in compensazione dell’importo dovuto;
- Pagamento tramite accollo di debiti della società; casistica molto frequente è quella in cui l’oggetto di cessione agevolabile sia stato acquistato con l’utilizzo di un finanziamento e il socio acquirente potrebbe quindi compensare l’importo dovuto alla società assumendosi personalmente l’onere finanziario correlato.

L’operazione di cessione ai soci, come anticipato, contiene al suo interno numerosi punti in comune con l’operazione di assegnazione descritta nella medesima Circolare. Di seguito si riassumono tali punti, rimandando per un’analisi più dettagliata ai capitoli dell’operazione di assegnazione.

Disciplina comune tra assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci			Capitolo
1	Ambito soggettivo di applicazione	Disciplina comune	1.2
2	Ambito oggettivo di applicazione	Disciplina comune	1.3
3	Imposta sostitutiva	Disciplina comune	2.2
4	Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva	Disciplina comune	
5	Plusvalenza contabile o differenza positiva di reddito (differenze originate dalla vendita di beni merce)	Disciplina comune	3.1
6	Differenza negativa di reddito (differenze originate dalla vendita di beni merce)	Disciplina comune	3.1

In capo al socio la cessione degli immobili effettuata fruendo della disciplina agevolata tracciata dalla legge di stabilità 2016 presenta alcune peculiarità che vanno analizzate.

- Innanzi tutto va segnalato che l'immobile trasferito acquisisce in capo al socio cessionario un valore fiscale pari a quello che ha determinato la base imponibile ai fini dell'assoggettamento della plusvalenza ad imposta sostitutiva in capo alla società. Tale dato potrebbe differire rispetto al corrispettivo dichiarato in atto in quanto la disposizione prevede espressamente che, ove il corrispettivo sia inferiore al valore normale determinato ex articolo 9 del Tuir o al valore calcolato sulla base alla rendita catastale rivalutata, l'imposta sostitutiva in capo alla società va determinata computando il corrispettivo in misura non inferiore ad uno di questi due ultimi valori.
- È invece ininfluenza, nell'assunzione del costo fiscale del bene in capo al socio, il fatto che la società cedente abbia assoggettato la plusvalenza ad un'imposizione ridotta rispetto a quella ordinaria sia riguardo alle cessioni agevolate effettuate da società di capitali sia da società di persone. Il credito della società scaturente dalla cessione potrà essere saldato anche con la rinuncia al credito che il socio eventualmente vanta nei confronti della società a titolo di finanziamenti precedenti. Sono infatti frequenti i casi in cui i soci hanno in passato finanziato le società con mezzi propri. Ora tali poste potrebbero tornare utili per saldare il corrispettivo dovuto a seguito della cessione agevolata.
- Nella cessione gli immobili trasferiti ai soci privati assumono una data di presa in carico ai fini dell'applicazione dell'articolo 67 del Tuir, coincidente con quella dell'atto notarile. Contrariamente a

quanto avviene nell'ambito della trasformazione agevolata in società semplice della società di gestione immobiliare, ciò significa che il socio cui è ceduto l'immobile non eredita la stagionalità della presa in carico del bene considerando anche il periodo di possesso società. Quindi dalla data di cessione agevolata si computa la decorrenza del quinquennio previsto dall'articolo 67 per valutare se la cessione del fabbricato o dell'area agricola plusvalente debba o meno dare origine ad un reddito tassabile. Questo è un aspetto che è consigliabile venga valutato con attenzione nella scelta dell'operazione agevolata. Per la cessione di aree edificabili e di terreni lottizzati, invece, ricordiamo che il periodo di possesso del bene venduto è sempre ininfluente in quanto le plusvalenze realizzate in questi casi sono sempre tassabili ex articolo 67 del Tuir.

- Resta, infine, l'aspetto relativo alla tassazione indiretta della cessione dell'immobile al socio. L'agevolazione principale prevista dalla norma consiste nella possibilità di applicare l'imposta di registro in misura proporzionale ridotta al 50%, con base di commisurazione pari al valore catastale rivalutato se inferiore al valore normale del bene. Ciò significa che, al di fuori dell'ipotesi in cui il socio privato possa fruire dell'agevolazione prima casa, nella cessione soggetta a registro l'aliquota graverà per il 4,5% e le ipocatastali saranno dovute in misura fissa (in luogo della proporzionale). L'Iva, invece, resta ordinariamente dovuta per la cessione di immobili (di qualunque genere) effettuate da imprese di costruzione entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori. Da ultimo si evidenzia che ove il socio cessionario sia un soggetto Iva sarà consigliabile optare nella cessione per l'applicazione dell'Iva (con il meccanismo del reverse charge) in quanto in questo modo si eviterà di dover corrispondere l'imposta di registro.

Le differenze, originate dalla diversa natura dell'operazione di assegnazione rispetto a quella di cessione, sono riassunte nella tabella sotto indicata e successivamente illustrate.

<b>Disciplina della cessione agevolata diversa rispetto a quella di assegnazione ai soci</b>		
1	Rilevanza del valore normale o catastale del bene immobile per determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva	Solo se il valore normale o catastale dei beni è superiore al corrispettivo
2	Minusvalenza contabile	Assume rilevanza ai fini IRES e IRAP
3	Costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio	Pari al corrispettivo pattuito a prescindere dal valore normale o catastale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva

1. Per quanto riguarda l'imposta sostitutiva applicata sulle plusvalenze i due principali benefici della norma agevolativa consistono nelle possibilità, coincidenti con l'operazione di assegnazione agevolata, di determinare la base di calcolo e di portare a tassazione l'eventuale plusvalenza con un'aliquota agevolata.

Quanto alla base di calcolo per determinare la plusvalenza, nel caso di cessione di beni immobili, troviamo la prima differenza con la disciplina di assegnazione agevolata, per la quale il valore di assegnazione dei beni immobili può essere stabilito ai fini fiscali in misura pari al valore catastale rivalutato. Per quanto riguarda l'operazione di cessione agevolata, è invece il corrispettivo dell'operazione a rilevare ai fini fiscali e non può essere assunto in misura inferiore al minore tra il valore normale ed il valore catastale rivalutato.

Si ritiene comunque possibile procedere ad una cessione al socio con corrispettivo dichiarato in atto inferiore al valore normale ovvero al valore catastale dell'immobile, computando però ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva in capo alla società, il minore di quest'ultimi due valori. Evidentemente invece, nel caso in cui il corrispettivo sia uguale o superiore al valore normale ovvero al valore catastale del bene ceduto, esso sarà posto alla base del calcolo dell'eventuale plusvalenza rilevante ai fini della tassazione sostitutiva.

La base di calcolo della plusvalenza si determina quindi:

- in caso di *corrispettivo maggiore al valore catastale o normale*, dalla differenza tra il corrispettivo dichiarato in atto ed il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato iscritto nel bilancio della società.
- nel caso invece che il *corrispettivo sia inferiore al valore normale o catastale* dell'immobile, la differenza dovrà essere calcolata tra il valore fiscale del bene e uno dei due suddetti valori.

Per quanto riguarda invece la cessione di beni mobili registrati il calcolo della plusvalenza rimane coincidente con quello previsto dalla disciplina dell'assegnazione.

Sulla base di calcolo così delineata, qualora positiva, è prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in misura uguale a quella proposta in caso di assegnazione ai soci, pari all'8% o al 10,5% nel caso in cui la società cedente risulti non operativa.

2. Il secondo punto di separazione, fondamentale in fase di programmazione fiscale, tra la disciplina dell'assegnazione e quella della cessione agevolata è la rilevanza fiscale delle minusvalenze, originate da un risultato negativo della differenza tra il corrispettivo della cessione agevolata ed il valore fiscalmente riconosciuto. La previsione contenuta nel comma 1 dell'art.101 del T.U.I.R., concede la

possibilità di deduzione alle minusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni di cessioni ai soci ed esclude invece quelle originate da assegnazione. Per quanto riguarda le differenze negative di reddito originate da vendita ai soci di beni merce la Circolare n. 37/E, analogamente a quanto stabilito per l'operazione di assegnazione, concede la possibilità di poterle portare in deduzione.

3. Passando ad osservare l'operazione dalla parte del socio che acquista il bene, possiamo osservare un'altra differenza con l'operazione di assegnazione che riguarda il valore fiscale del bene riconosciuto in capo al socio. Normalmente tale valore, a seguito della cessione, viene valutato nel costo di acquisto maggiorato di tutti gli oneri di diretta imputazione, mentre il corrispettivo dichiarato nell'atto di cessione sarà quindi il valore che verrà imputato anche in capo al socio.

La peculiarità si verifica nel caso in cui il corrispettivo dichiarato in atto sia inferiore al valore normale o catastale del bene, in questo caso, come chiarito anche dalla Circolare n. 26/E, il valore che sarà preso a riferimento in capo al socio sarà in ogni caso il corrispettivo, anche se la società utilizzerà per il calcolo dell'imposta sostitutiva il valore normale o catastale.

## **8. LA CESSIONE AGEVOLATA – LE IMPOSTE INDIRETTE**

Le cessioni di beni immobili, che comportano il trasferimento della proprietà del bene, rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DPR 633/72.

In linea di principio, i regimi previsti per la cessione a titolo oneroso e per l'assegnazione ai soci sono i medesimi. Come già rilevato, essi divergono solo nel caso degli immobili (di qualunque natura) acquisiti dalla società senza addebito dell'IVA in via di rivalsa; ciò può avvenire se l'immobile è stato acquisito:

- da un privato;
- prima del 1973;
- da un'altra impresa che non ha applicato l'IVA (cedendo il bene in regime di esenzione).

In tali ipotesi, l'assegnazione di beni ai soci è assimilabile a tutti gli effetti all'autoconsumo, per il quale si prevede l'esclusione da IVA.

Per le assegnazioni fuori campo IVA opera in ogni caso il principio di alternatività IVA-registro, con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di registro (sia pure ridotta alla metà). Correttamente, la Circolare n. 26/E/2016 ricorda che in caso di acquisto di un bene immobile senza IVA, sul quale sono stati eseguiti successivamente interventi di ristrutturazione per i quali è stato operato il diritto alla detrazione dell'IVA, la successiva assegnazione ai soci è esclusa dal campo di

applicazione dell'IVA, ferma restando la necessità di operare la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2) del DPR 633/1972 in misura pari ai decimi mancanti al compimento del decennio rispetto al momento di ultimazione dei lavori.

Laddove la società proceda con la cessione agevolata in luogo dell'assegnazione, l'operazione è sempre rilevante ai fini IVA anche nei casi in cui l'immobile sia stato acquistato presso soggetti privati, prima del 1° gennaio 1973, o comunque senza aver esercitato il diritto alla detrazione. L'esclusione da IVA è infatti è limitata alle fattispecie assimilate alle cessioni, quali appunto l'assegnazione, l'autoconsumo e la destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

### **8.1 Base imponibile IVA**

L'individuazione della base imponibile dell'IVA rappresenta una delle tematiche maggiormente incerte delle attuali disposizioni agevolative, anche se alcune indicazioni di rilievo sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 1.6.2016 n. 26. Se, ai fini delle imposte sui redditi viene espressamente consentito di adottare, per il calcolo delle plusvalenze e per la determinazione degli utili in natura del socio, i valori catastali degli immobili, ciò non vale ai fini dell'IVA, per la quale devono essere seguite le regole ordinarie.

Nella circ. 1.6.2016 n. 26 (cap. II, Parte II), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nei casi di cessione agevolata, ai fini dell'IVA la base imponibile deve essere assunta nel corrispettivo addebitato al cessionario, anche se ai fini delle imposte sui redditi si è optato per la tassazione delle plusvalenze su base catastale.

Nella circ. 1.6.2016 n. 26 (cap. II, Parte II), l'Agenzia delle Entrate non ha richiamato, neanche per le cessioni agevolate, le regole di determinazione della base imponibile delle operazioni effettuate da (o nei confronti di) società in regime di pro rata.

Le questioni che andrebbero invece valutate attengono:

- all'ambito soggettivo di applicazione della norma (gli artt. 13 co 3 lett. a), b) e c) del DPR 633/72 fanno, infatti, riferimento ai casi in cui le operazioni avvengono tra "società" dello stesso gruppo", non menzionando quindi i casi in cui il socio di controllo è una persona fisica;
- ai casi nei quali il beneficiario della cessione abbia una partecipazione non di controllo.

Trattasi di due situazioni nelle quali non dovrebbe essere necessario adottare i criteri dell'art. 13 co. 3 lett. a), b) e c) del DPR 633/72; questi criteri (che, va ricordato, "riesumano" il valore normale quale base imponibile della cessione), a rigore, andrebbero invece seguiti nelle cessioni di beni che

coinvolgono due società legate da un rapporto di controllo (una delle quali, naturalmente, con pro rata di detrazione).

Il seguente schema riassume la base imponibile delle operazioni ai fini delle imposte dirette e indirette, per i beni immobili.

<b>Base imponibile</b>			
<b>Operazione</b>	<b>Imposte sul reddito</b>	<b>Iva</b>	<b>Imposta di registro</b>
Assegnazione	Valore normale (Art. 9 Tuir)	Costo “rettificato” (art. 13 co. 2 lett. c)	Valore di mercato (art. 52 DPR 131/86)
	Valore catastale (art. 52 DPR 131/86)	DPR 633/72)	Valore catastale (art. 52 DPR 131/86)
Cessione	Corrispettivo (se superiore al valore normale o al valore catastale)	Corrispettivo	Valore di mercato (art. 52 DPR 131/86)  Valore catastale (art. 52 DPR 131/86)

## 8.2 Assegnazione e cessione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

La seconda categoria dei beni agevolabili è quella dei beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale (es. autovetture aziendali, imbarcazioni da diporto, aeromobili, ecc.). Le norme agevolative non sembrano sortire effetti per i beni in questione, atteso che per essi non trova applicazione l'imposta di registro proporzionale.

Infatti:

- le navi e imbarcazioni da diporto dovrebbero aver visto, all'atto del relativo acquisto, l'IVA interamente indetraibile a norma dell'art. 19-bis1 co. 1 lett. b) del DPR 633/7248 e, conseguentemente, la loro cessione avviene in esenzione IVA a norma dell'art. 10 co. 1 n. 27-quinquies dello stesso DPR 633/7249; in qualità di operazioni non soggette ad IVA secondo l'accezione prevista dall'art. 40 del DPR 131/86, tali operazioni non scontano l'imposta fissa di 200,00 euro, bensì le imposte previste dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, allegata allo stesso DPR 131/86, di sotto riprodotte in tabella;

- analogo discorso vale per gli aeromobili acquisiti con IVA indetraibile a norma dell'art. 19-bis1 co. 1 lettera a) del DPR 633/72; tali assegnazioni dovrebbero essere assoggettate all'imposta fissa di 200,00 euro prevista dall'art. 4 co. 1 lett. a) n. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- per le auto aziendali l'art. 19-bis1 co. 1 lett. c) del DPR 633/72 prevede, invece, la detrazione limitata al 40%, per cui la cessione o l'assegnazione avvengono con IVA, seppure con una base imponibile limitata

Per quanto riguarda le cessioni di autovetture e altri veicoli "non strumentali", per le quali l'imposta è stata detratta solo in misura parziale, la base imponibile IVA è determinata a norma dell'art. 13 co. 5 del DPR 633/72.

Di fatto, se la percentuale di detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto è stata pari al 40%, anche in sede di cessione l'ammontare imponibile è ridotto al 40%, mentre la parte rimanente non rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

### **8.3 Riepilogo differenze tra cessione e assegnazione**

La legge di stabilità 2016 prevede che le società, oltre ad assegnare gli immobili o trasformarsi in società semplici, possano procedere a una cessione "agevolata" degli stessi (oltre che dei beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali) ai soci. Sulla plusvalenza da cessione, calcolata per gli immobili potendo applicare il valore catastale, viene versata una imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% per le società operative e 10,5% per quelle non operative, mentre l'Iva si applica in misura ordinaria. In alternativa all'Iva se la cessione viene assoggettata ad imposta di registro si beneficia dell'abbattimento alla metà e le imposte ipocatastali sono dovute in misura fissa. Si tratta di una previsione normativa che dal punto di vista fiscale ottiene comunque il risultato di trasferire l'immobile non strumentale per destinazione al di fuori del perimetro d'impresa, ma le peculiarità della cessione sono molto diverse da quelle della assegnazione.

- Con la cessione non vi è alcuna riduzione del patrimonio netto (come invece si ha nella assegnazione, operazione in cui potrebbe verificarsi una riduzione dello stesso capitale sociale con costi professionali aggiuntivi e tempi più lunghi), ma semplicemente una permutazione dell'attivo patrimoniale da immobilizzato o circolante (immobili merce) a liquidità o credito verso il socio.
- Nell'assegnazione la differenza plusvalente tra costo riconosciuto dell'immobile e valore normale (o catastale) appare solo nel modello unico non interessando il conto economico, mentre nella cessione la plusvalenza viene iscritta a conto economico a beneficio dell'utile dell'esercizio. Poi nel

modello Unico vi sarà la variazione in diminuzione atteso che tale plusvalenza è tassata a titolo definitivo con imposta sostitutiva dell'8% nella generalità dei casi e del 10,5% per le società non operative.

Può essere utile riflettere sulla cessione agevolata al posto della assegnazione in determinate situazioni:

- a) In primo luogo si pensi alla necessità di far uscire l'unico immobile detenuto dal perimetro sociale a fronte di una compagine societaria formata da due soci. Se essi non sono disponibili ad intestarsi in comproprietà l'immobile sarà necessario individuare delle poste di conguaglio tra le altre attività o tra le passività, ma non sempre tale indagine porta a risultati praticabili: con la cessione agevolata il problema è superato nel senso che l'operazione non deve necessariamente coinvolgere tutti i soci.
- b) Inoltre un'altra situazione nella quale la cessione agevolata diviene interessante è quella nella quale il valore dell'immobile normale o catastale risulta inferiore a quello fiscalmente riconosciuto. È il caso che può manifestarsi per gli immobili rivalutati nel 2008 in condizioni di mercato molto diverse da quelle attuali. Al riguardo, si ricorda che la circolare n. 49/E/2002 aveva ammesso che potesse non sussistere nell'assegnazione base imponibile per applicare l'imposta sostitutiva, senza che ciò inficiasse l'operazione agevolata nel suo complesso. Se questa tesi verrà confermata (e non sembrano emergere motivi per non farlo), e considerando che le norme sulla assegnazione valgono anche per la cessione agevolata, sembra potersi dire che non è essenziale un risultato plusvalente, potendosi determinare anche uno minusvalente, con la differenza che nella assegnazione la minusvalenza non realizzata non sarebbe comunque deducibile, mentre nella cessione essa è realizzata quindi non sussistono elementi per non ritenerla deducibile.

Ovviamente il ragionamento potrebbe essere fatto anche in una normale cessione di immobili minusvalenti ai soci, senza scomodare la legge di stabilità 2016, ma la differenza è che le imposte indirette nella operazione agevolata si applicano alla metà e le ipocatastali in misura fissa, e quindi si presenta un risparmio consistente dal punto di vista fiscale. Infine, non si pongono problemi di affrancamento con imposta sostitutiva del 13% delle eventuali riserve in sospensione d'imposta che nella cessione possono rimanere iscritte.