

SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE - ASSEGNAZIONE BENE AL SOCIO – VALORE (*)

Si pone il seguente quesito:

“Nel bilancio di una società immobiliare nascente da una scissione avvenuta nell’ottobre 2013 è presente un terreno edificabile iscritto ad un valore di circa euro 45.000. Il valore di mercato del terreno si aggira sui 500.000 euro.

Nella speranza di poter beneficiare di una eventuale rivalutazione si è proceduto ad iscrivere il bene tra le immobilizzazioni materiali piuttosto che tra le rimanenze (conto economico).

1. Trattandosi di una srl a socio unico si potrebbe porre in liquidazione e assegnare il bene all’unico socio a valore di bilancio. In questo caso sarebbe meglio iscrivere il bene tra le rimanenze?

2. È possibile indicare un’altra strada per assegnare il bene al socio evitando la plusvalenza?”

È opportuno procedere a un inquadramento iniziale.

La liquidazione della partecipazione in natura, ovvero l’assegnazione del bene sociale al socio, potrebbe risultare imponible sul piano delle imposte dirette generando un componente positivo di reddito⁽¹⁾; la conferma della rilevanza fiscale va verificata caso per caso.

Per comprenderne meglio i profili è opportuno muovere dalla differenza tra plusvalenze e componenti positivi di reddito che si generano in capo alla società, in caso di cessione a titolo oneroso di un determinato bene, rispetto a quanto si potrebbe verificare qualora si procedesse alla assegnazione⁽²⁾ al socio del medesimo bene.

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

L’assegnazione ai soci invece, in mancanza di un corrispettivo, è assoggettata a imposta in base al metodo di valorizzazione del valore normale⁽³⁾.

Nel caso in cui vengano assegnati beni merce⁽⁴⁾ si genererebbero ricavi in misura pari al valore normale del bene stesso.

Qualora invece venissero assegnati beni strumentali⁽⁵⁾, si genererebbero plusvalenze, pari alla differenza tra valore normale del bene estromesso e il valore fiscalmente riconosciuto del bene stesso; è come se si effettuasse una cessione virtuale del bene al socio.

In particolare, ai fini del calcolo, occorre prendere in considerazione la differenza tra valore normale del bene alla data dell’atto di assegnazione e il costo non ammortizzato del bene stesso in forza di quanto disposto dall’art. 86 comma 3 del tuir⁽⁶⁾.

Le premesse consentono di formulare le prime risposte.

1^ Quesito.

Trattandosi di una srl a socio unico si potrebbe porre in liquidazione e assegnare il bene all'unico socio a valore di bilancio. In questo caso sarebbe meglio iscrivere il bene tra le rimanenze?

Analizziamo nello specifico distintamente le tre questioni.

È preferibile che il terreno sia iscritto tra le immobilizzazioni oppure tra le rimanenze?

Non è possibile formulare una risposta certa. L'occasione consente solo di fare alcune considerazioni.

Premettendo che i beni strumentali sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali mentre i beni merce sono iscritti tra le rimanenze, occorre muovere dalla considerazione che il bene in argomento sia un terreno. Come desumibile dall'art. 2426 punto 2 c.c. i terreni rappresentano un'immobilizzazione la cui utilizzazione non è limitata nel tempo e quindi non vanno ammortizzati nel bilancio d'esercizio delle imprese ⁽⁷⁾.

Da quanto sopra si argomenta che l'art. 86 tuir in relazione ai terreni (come nel caso che ci occupa) andrebbe letto con riferimento al solo costo fiscale anziché con riferimento al costo non ammortizzato.

La differente classificazione dunque, più che per la quantificazione del costo iniziale, avrebbe una rilevanza fiscale per il diverso apporto alla formazione del risultato di esercizio ed anche per l'incidenza sulla disciplina delle società non operative.

Anzi va sottolineato che il passaggio dei beni dalle immobilizzazioni a rimanenze potrebbe non risultare del tutto irrilevante sul piano fiscale proprio in relazione alla disciplina di dette ultime società "di comodo".

Veniamo allora alla soluzione degli ulteriori quesiti.

Si realizza una plusvalenza anche se l'assegnazione di un bene strumentale (immobilizzazione materiale) viene effettuata a valori contabili?

La risposta è positiva.

Si maturerà una plusvalenza anche se l'assegnazione venisse effettuata a valori contabili ovvero mediante una riduzione del capitale in misura pari al valore contabile dei beni che transitano al socio. L'Amministrazione ⁽⁸⁾ ha ribadito il principio secondo cui l'assegnazione di beni strumentali dà luogo a un componente positivo di reddito (plusvalenza) ogni qualvolta il valore normale dei beni oggetto di assegnazione sia maggiore del costo fiscalmente rilevante degli stessi.

Senza eccezioni: neppure quelle rappresentate dalla rappresentazione contabile delle stesse.

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

E nel caso di assegnazione a valori contabili di beni immobili merce (rimanenze)?

Allo stesso risultato, della rilevanza fiscale sul piano impositivo, si giunge anche nel caso di assegnazione di beni immobili merce a valori contabili. L'assegnazione di tali beni darà luogo a un componente positivo di reddito ogni qual volta il valore normale degli stessi sarà maggiore del costo degli stessi o meglio del dato di rimanenza iniziale. Dunque se il dato iniziale è 100 e indico in 100 il valore del bene merce (che però vale 200) solo in apparenza non avrò un reddito da tassare, ben potendo il fisco riprendere a tassazione la componente positiva che si è generata.

2^ Quesito

È possibile indicare un'altra strada per assegnare il bene al socio evitando la plusvalenza?

Quanto sostenuto fin qui non lascia spazio a soluzioni alternative.

Comunque la si metta la fattispecie potrebbe generare materia imponibile.

Il tentativo di "inventarsi qualcosa" per non far emergere la plusvalenza potrebbe addirittura configurare un'ipotesi di abuso del diritto a norma del nuovo art. 10-bis legge n. 212 del 2000 dello Statuto dei diritti del contribuente; ancor di più se si consideri che la società in argomento deriva da una scissione recente e dunque monitorata con più facilità dal Fisco.

Francesco Raponi

***)** Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente all'entrata in vigore della legge di Stabilità 2016.

- 1)** La relativa disciplina è comune a tutte le ipotesi di assegnazione a prescindere dal soggetto imprenditore o società assegnante. Le conclusioni cui si giunge nel testo valgono fatte salve alcune specifiche particolarità (su cui si veda art. 68 tuir) anche per le imprese individuali e per le società di persone per effetto dei rinvii di cui all'art. 56 tuir e art. 65 tuir. Va sottolineato che la natura societaria dell'ente assegnante fa necessitare un atto formale di assegnazione, rispetto all'imprenditore individuale, che, anche in assenza di un atto, può procedere all'autoconsumo recitus auto-assegnazione.
- 2)** Rapporto tra plusvalenze e minusvalenze tra cessione e assegnazione. A differenza di quanto accade per la cessione a titolo oneroso a norma dell'art. 101 tuir comma 1 e dell'art. 86 tuir la minusvalenza da assegnazione non è deducibile. Lo prevede il decreto Bersani (è stata eliminata la lett. c) dal richiamo operato dall'art. 101 tuir all'art. 86 tuir). Cosa significa? Il valore normale di un bene può essere: sensibilmente superiore al costo di acquisto fiscalmente riconosciuto (immobili non ammortizzabili – tipo le abitazioni) (si genera una plusvalenza). Tendenzialmente coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto (beni ammortizzabili nei quali la perdita di valore trova espressione negli ammortamenti) (plusvalenze ridotte o limitate). Inferiore al costo fiscalmente riconosciuto (minusvalenze). Il concetto di plusvalenza evoca una differenza positiva tra il valore normale dei beni assegnati e costo non ammortizzato dei beni assegnati. Se la differenza è negativa si realizzerà una minusvalenza, che come visto nel caso di assegnazione non sarà deducibile, al contrario di quanto invece accade con riferimento alla cessione a titolo oneroso; ciò presumibilmente per evitare manovre elusive. Se invece è assegnato un bene merce si avrà l'azzeramento del dato di rimanenza iniziale, quindi un costo deducibile a fronte del provento tassabile pari al valore normale del bene immobile assegnato. La somma algebrica dei due dati può generare un componente negativo netto deducibile fiscalmente. Esempio assegno un bene che vale 100 che era caricato per euro 150 come bene merce. Deduco 50 di componente negativo. Attenzione però alla valutazione del bene assegnato (vedi il Sole 24 ore del 4.11.2013 pag. 3). Se viceversa si genera un componente positivo lo stesso rileverà sul piano fiscale.
- 3)** Costituiscono reddito non solo i proventi conseguiti in danaro ma anche i proventi conseguiti in natura (beni o servizi). L'art. 9 del tuir comma 3 definisce il valore normale come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie. Il criterio del valore normale viene in risalto non solo allorché si tratta di esprimere monetariamente il valore di beni o servizi ma anche quando manca una contropartita in danaro (conferimento in società o assegnazione di beni).
- 4)** (Art. 85 – comma 2) beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa)
- 5)** (Art. 65 comma 1 e art. 86 comma 1 lett. c del tuir) beni strumentali per l'esercizio dell'impresa diversi dai beni merce. Va considerata anche la possibilità che gli amministratori della società possano optare per un cambio di regime fiscale a esempio mediante la "trasformazione" di un bene strumentale in bene merce.
- 6)** Ulteriore differenza tra cessione e assegnazione emerge, inoltre, con riferimento alle modalità di pagamento della plusvalenza da cessione a titolo oneroso rispetto alle plusvalenze da assegnazione. Con riferimento alla sola cessione a titolo oneroso l'art. 86 comma 4 consente di optare per il frazionamento del pagamento della plusvalenza rispetto ai beni alienati e già posseduti per un periodo non inferiore a tre anni o da un anno per le società sportive professionistiche. Tale soluzione, fiscalmente più vantaggiosa non è applicabile anche alla assegnazione di beni sociali visto che nell'art. 86 comma 4 non è richiamato il comma 3 (relativo alle assegnazioni); la norma è dunque riferibile solo al comma 2 (che tratta delle cessioni).
- 7)** (Sul piano fiscale (ma non è il nostro caso) si verificano delle eccezioni che consentirebbero di ammortizzare il costo del terreno solo se lo stesso venisse sottratto alla sua naturale destinazione e partecipasse al processo produttivo dell'impresa. Ris. Min. 1579 del 16.2.1982).
- 8)** Ris. N. 191 del 23 luglio 2009.