

Assegnazione dei beni ai soci al test delle riserve

L'operazione può richiedere l'applicazione delle cautele e delle procedure per la riduzione del capitale sociale

Alberto MIGLIA e Stefano SPINA

Sta entrando nel vivo l'assegnazione agevolata dei beni ai soci di cui all'art. 1 commi 115-120 della L. 208/2015 e, in attesa della circolare dell'Agenzia delle Entrate a chiarimento dei dubbi fiscali, i professionisti che analizzano la fattibilità delle singole operazioni devono valutare anche la capienza del patrimonio netto dei soggetti assegnanti.

Infatti, **l'istituto dell'assegnazione, non espressamente disciplinato dal codice civile, prevede, a fronte del trasferimento della proprietà del bene, una pari riduzione del patrimonio netto della società attraverso la restituzione di riserve di capitale (o del capitale stesso) oppure di utili.**

Il recente documento interpretativo del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (si veda "Metodologia IFRS per contabilizzare l'assegnazione dei beni ai soci" del 15 marzo 2016) prevede, in caso di estromissione di un bene ad un valore superiore al netto contabile, l'emersione della plusvalenza nell'esercizio in cui avviene l'operazione (ovvero, l'anno 2016 per i soggetti solari). Tale plusvalore, poiché andrà ad incrementare il patrimonio netto esclusivamente al termine dell'esercizio, non può essere utilizzato in sede di assegnazione per cui **l'operazione risulta fattibile esclusivamente se, previo soddisfacimento delle altre condizioni previste dalla norma, il patrimonio netto esistente al termine dell'esercizio precedente risulta almeno pari al valore di assegnazione.** Diversamente, seguendo un'altra interpretazione ed andando ad appostare l'eventuale plusvalenza direttamente a patrimonio netto in una apposita riserva ad essa dedicata, quest'ultima potrebbe essere utilizzata contestualmente al trasferimento del bene, riducendo il fabbisogno di riserve.

Indipendentemente dal metodo contabile utilizzato, dal punto di vista civilistico dovranno essere rispettati, per la distribuzione delle riserve, i dettami del codice civile e, pertanto, a titolo esemplificativo, i vincoli posti dalla presenza in bilancio di costi di impianto e di ampliamento o sviluppo oppure di utili su cambi non realizzati.

Una riflessione a parte meritano **le riserve di rivalutazione iscritte sulla base di specifiche leggi.** Si tratta solitamente, della posta di maggior rilievo in campo immobiliare, correlata all'immobile da assegnare. **L'art. 13 comma 1 della legge n. 342 del 21 novembre 2000, richiamato dalle successive leggi di rivalutazione, prevede infatti che il saldo attivo sia imputato a capitale oppure ad una speciale riserva designata con riferimento alla specifica legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.** Il successivo comma 2 prevede che tale riserva, ove non sia stata imputata a capitale, possa essere ridotta soltanto con l'osservanza delle **disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del codice civile.** In tal caso occorrerà che la delibera, non necessariamente in forma notarile, indichi all'ordine del giorno le ragioni e le modalità della riduzione e che, una volta adottata, sia iscritta al Registro delle imprese. L'esecuzione della delibera potrà avvenire, similmente alle riduzioni del capitale sociale, soltanto dopo novanta giorni dalla data di iscrizione, purché entro questo termine nessun creditore sociale, anteriore all'iscrizione, abbia fatto opposizione.

Il contenuto della norma

L'art. 1 comma 115 della Legge consente di effettuare, in regime fiscale agevolato (sia per le imposte sui redditi e Irap, che per le imposte indirette, esclusa l'IVA), assegnazioni o cessioni ai soci di beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, nonché di beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Quanto al concetto di assegnazione, la norma non richiede che l'operazione consegua allo scioglimento della società (pur essendo certamente agevolate anche le operazioni effettuate da società in liquidazione come fu indicato dalla circolare 188/E/1998); usufruiranno del regime anche le **assegnazioni effettuate (pur se con prosecuzione dell'attività) a fronte di riduzione del capitale**, restituzione di riserve di capitale o distribuzione di riserve di utili, e così pure nei casi di recesso od esclusione di singoli soci. Per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni è inoltre concessa la facoltà di trasformarsi in società semplici, usufruendo delle medesime disposizioni agevolative.

Le operazioni sopra indicate devono essere effettuate entro il 30 settembre 2016.

Nel caso di assegnazione, a fronte di riduzione del capitale sociale da parte di società di capitali occorrerà prestare attenzione ai termini, vista la necessità di attendere 90 giorni dalla iscrizione della delibera (art. 2445 o 2482 c.c.) per attuare l'assegnazione (che dovrà avvenire entro la ricordata scadenza del 30 settembre 2016).

Risulta evidente che l'atto di assegnazione dell'immobile non potrà che esser subordinato a tale delibera; risulta solo da chiarire se, visto il termine del 30 settembre 2016 per l'assegnazione, entro tale data sia sufficiente la delibera oppure, per maggior tutela, sia necessario l'avveramento della condizione. In tale ultima ipotesi **la delibera di assegnazione dovrebbe essere iscritta al Registro delle imprese entro il 2 luglio 2016 o meglio, considerando a maggior garanzia dei diritti dei creditori anche il periodo feriale, entro il 1° giugno 2016.**

Cautele extra per le imprese in stato di crisi

Un ultimo aspetto da tenere in considerazione riguarda la particolare cautela nel predisporre tale operazione qualora la società assegnante versi in una situazione di difficoltà finanziaria o, peggio, di crisi o, comunque, presenti un elevato indebitamento, attuale o potenziale, per cause in corso, accertamenti fiscali o quant'altro. Infatti, in presenza di tali situazioni, non è possibile, ai sensi degli artt. 2280 del codice civile per le società di persone e 2491 per quelle di capitali, procedere alla restituzione dei conferimenti dei soci prima della completa estinzione delle passività sociali.

Tale comportamento, infatti, esporrebbe l'organo amministrativo a possibili responsabilità di natura civile e penale (ex art. 2626 del codice civile ed artt. 216 e 223 della L. fall.) nonché, eventualmente, alla responsabilità erariale ex art. 36 del DPR 602/73, così come modificato dall'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014, in quanto atto assimilabile ad un'operazione di liquidazione.