



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF162

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

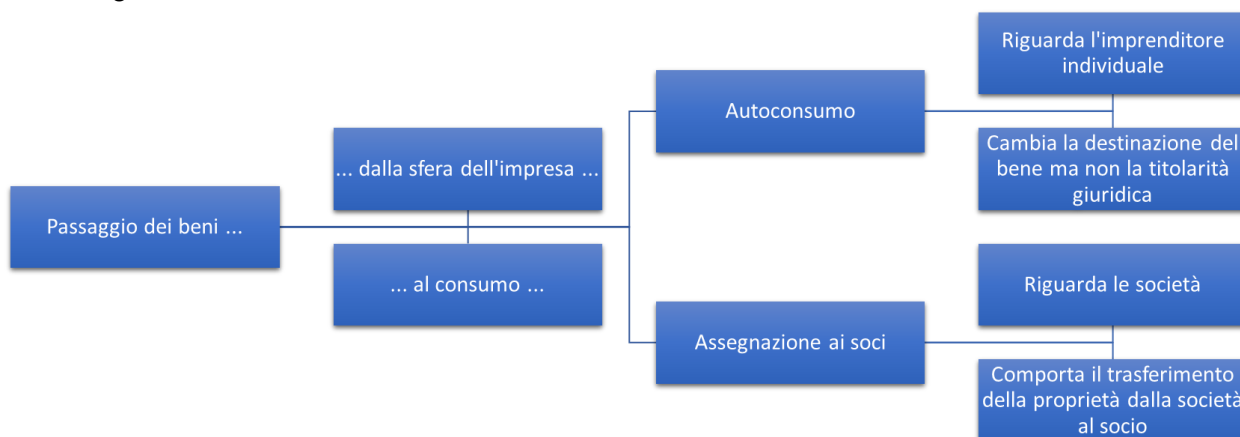
OGGETTO	AUTOCONSUMO AI FINI CIVILISTICI E DELLE IMPOSTE DIRETTE
RIFERIMENTI	ARTT. 85 E 86 DEL TUIR; ARTT. 5 E 5-BIS DEL D.LGS. 446/97
CIRCOLARE DEL	16/09/2019

***Sintesi:** la tassazione dell'autoconsumo (personale o familiare) dell'imprenditore individuale ovvero dell'utilizzo del bene per finalità estranee all'esercizio dell'impresa e dell'assegnazione dei beni della società ai soci passa necessariamente attraverso:*

- ai fini civilistici: la corretta applicazione dei Principi contabili
 - ai fini fiscali: le norme contenute nel Tuir e nel D.lgs. 446/1997, ai fini Irap, con la possibile evidenziazione di plusvalenze (beni strumentali) o ricavi (autoconsumo/assegnazione di beni merce).
- Peraltro concetti analoghi sono contenuti anche per quanto riguarda i professionisti.*

PREMESSA

Sotto l'aspetto prettamente civilistico sono differenti le fattispecie dell'autoconsumo e dell'assegnazione dei beni ai soci.



Il **passaggio dei beni dalla sfera imprenditoriale alla sfera personale o al consumo** costituisce un'operazione di per sé fortemente elusiva in quanto il legislatore nazionale ha compiuto un forte sforzo normativo al fine di evitare salti d'imposta derivanti dall'utilizzo dello schermo dell'impresa per beneficiare di indebiti risparmi d'imposta.

In ambito societario l'operazione comporta la contestuale riduzione del patrimonio netto e riguarda:

- ➔ distribuzione dividendi;
- ➔ liquidazione della quota del singolo socio in occasione dei seguenti eventi
 - **riferiti al socio:**
 - ✓ **recesso**
 - ✓ **morte**
 - ✓ o esclusione
 - **o riferiti alla società:** in occasione della **liquidazione della società**.

L'analisi della fattispecie sotto l'aspetto fiscale transita necessariamente attraverso l'aspetto contabile e altresì, per completezza d'argomento, attraverso la disamina civilistica dell'operazione.

ASPETTI CIVILISTICI E CONTABILI

L'OIC 16, con riguardo alla estromissione delle immobilizzazioni materiali, prevede:

- ➔ la alienazione (par. 81);
- ➔ la permuta o il pagamento con altra immobilizzazione (par. 82 – 84);
- ➔ le perdite e i danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale (par. 85).



N.B.: non è espressamente prevista la fattispecie dell'assegnazione dei beni ai soci (operazione non prevista espressamente neppure dal Codice civile).

Secondo lo **IASB (IFRIC 17)** la valutazione dei dividendi in natura non è discrezionale ma la società deve valutare la passività al fair value dell'attività da distribuire. La differenza tra il valore contabile dell'attività e il valore attribuito al dividendo deve transitare a conto economico.

Si esamina, in prima istanza, il punto sotto l'aspetto squisitamente civilistico (CNN, Studio 103-2012-T e 73-2017-T; per un approfondimento, si veda Info Fisco n. 152/2017).

ORIENTAMENTO DEL CNN			
Fattibilità della operazione	➔ Rischi:		✓ Violazione della par condicio tra i soci in vista delle oggettive difficoltà di valutazione dei beni in natura
			✓ Violazione dei diritti dei creditori
	➔ Superamento delle difficoltà		✓ Unanimità dei consensi ovvero maggioranza, purché l'operazione così deliberata non violi il principio della parità di trattamento dei soci (v. Massima n. 9/2009, Notariato i Firenze, Pistoia e Prato)
			✓ Specifica previsione statutaria
Natura della operazione	Società	▪ Cessione a titolo oneroso	✓ Tale tesi (contrapposta alla diversa tesi della liberalità) si fonda sull'assunto che l'assegnazione dei beni si accompagna all'estinzione di un diritto di credito del socio (rimborso del capitale o pagamento del dividendo)
	Impresa individ.	▪ Variazione di titolarità	✓ Nel caso di specie non si cristallizza un mutamento di titolarità giuridica del bene
Sussistenza delle poste del patrimonio netto	➔ Condizione della distribuibilità		✓ Il valore contabile del bene non deve superare le riserve distribuibili (Società di capitali: artt. 2627, 2433 c. 2, 2478-bis c. 4, c.c.; Snc/Sas: artt. 2303 e 2306 c.c.)
	➔ Dettaglio delle poste del PN non distribuibili		✓ Riserva legale; ✓ Riserva statutaria; ✓ Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto; ✓ Riserva per acquisto di azioni proprie; ✓ Riserve da deroghe ex art. 2423, comma 5, c.c.; ✓ Riserve indisponibili derivanti dall'applicazione dei principi IAS-IFRS; ✓ Riserva straordinaria vincolata dalla copertura dei costi d'impianto/ampliamento/sviluppo (art. 2426 cc)

	→ Norme di riferimento	✓ Art. 2627: responsabilità penale degli amministratori che distribuiscono utili o acconti sugli utili <i>“non effettivamente conseguiti o per legge destinati a riserva”</i>
		✓ Art. 2433 c. 2 (Spa) e 2478-bis c. 4 (Srl): i dividendi pagati devono essere realmente conseguiti e risultare da apposito bilancio regolarmente approvato
		✓ Art. 2303 (società di persone): resta ferma la necessità di distribuire solo utili realmente conseguiti e, in presenza di perdite, occorre previamente integrare il capitale o ridurlo in misura corrispondente

Un aspetto fondamentale è costituito dal **valore** che la società assegna al bene trasferito.

Considerato che il valore assegnato al bene può essere uguale, superiore o inferiore al suo valore netto contabile (Doc. CNDCEC del 14/3/2016 - per approfondimenti v. RF 152/2017), si sintetizza di seguito che, in fase di funzionamento:



- le **riserve distribuibili devono necessariamente essere superiori al valore contabile del bene assegnato** ai fini del rispetto dell'integrità del capitale sociale e dei principi contabili;
- il **valore reale del bene può essere nettamente superiore al valore contabile:** ciò che importa è il rispetto del limite delle riserve distribuibili anzidetto (in ogni caso possono scattare in tale situazione le azioni di tipo risarcitorio o revocatorio);



N.B.: *“l’assegnazione di un bene a valori contabili nettamente inferiori al suo valore reale risulterà fattibile purché effettuata nei limiti delle riserve distribuibili e/o del capitale o delle riserve di capitale”* (CNN, Studio 73-2017-T).

Esempio

Valore contabile = 100; Valore reale = 150.

Patrimonio netto distribuibile = 150.

La società può eseguire l’assegnazione al valore di mercato (150) rilevando una plusvalenza pari a 50.

- Il **valore di mercato del bene** deve essere **superiore al valore del debito da saldare** (per dividendi, liquidazione della quota, ecc. ...), **ai fini della conclusione di un buon affare** in capo alla società;



Attenzione: l’assegnazione dei beni ai soci priva la società, nel caso: valore di mercato < valore del debito, di plusvalenze latenti con possibile pregiudizio dei creditori sociali (Distretto Notarile di Firenze, Pistoia e Prato, Documento n. 9/2009). In tal senso l’art. 2476 c. 7 c.c., relativamente alle S.r.l., responsabilizza in via solidale con gli amministratori anche i soci che *“hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi.”*

Le criticità connesse con il criterio di valutazione utilizzato in capo al bene in fase di exit

Per completezza, si riportano le disposizioni volte a tutelare l'integrità del capitale (Massima 9/2009).

NORME POSTE A TUTELA DEI CREDITORI		
Art. 2445 c. 3 c.c.	S.p.a.	"La deliberazione (Ndr: di riduzione del capitale sociale) può essere eseguita soltanto dopo novanta giorni dal giorno dell'iscrizione nel registro delle imprese, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione."
Art. 2482 c. 2 c.c.	S.r.l.	"La decisione dei soci di ridurre il capitale sociale può essere eseguita soltanto dopo novanta giorni dal giorno dell'iscrizione nel registro delle imprese della decisione medesima, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione."
Art. 2476 c. 7 c.c.		"Le disposizioni dei precedenti commi (Ndr: responsabilità degli amministratori e controllo dei soci) non pregiudicano il diritto al risarcimento dei danni spettante al singolo socio o al terzo che sono stati direttamente danneggiati da atti dolosi o colposi degli amministratori."
Art. 2497 c. 1, 1° per., c.c.	Società	"Le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società."

Con riferimento all'applicazione contabile del valore di mercato la **Massima n. 9/2009 del Notariato di Firenze, Pistoia e Prato**, chiarisce che "è **nei poteri dell'assemblea decidere se l'assegnazione dei beni in natura debba avvenire a valore di bilancio o a valore di mercato (nel caso sia maggiore) od anche ad un valore intermedio.**"

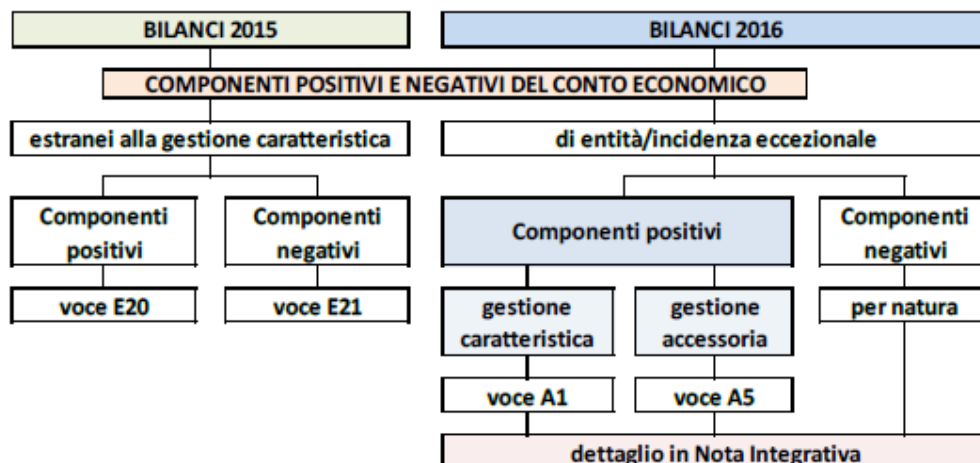
Anche il **Documento CNDCEC del 14/3/2016**, riferito alle assegnazioni in esame, prevede la possibilità di attribuire ai beni assegnati ai soci un valore corrispondente al loro valore netto contabile, pur tenendo conto che "normalmente avviene, che il valore attribuito dai soci al bene rappresenti un valore di realizzo. Tale valore è identificabile ai fini fiscali con il valore normale" (par. 2.2, nota 4).

RILEVAZIONI CONTABILI

Tutto quanto più sopra premesso ad oggi appare quanto mai normale che l'assegnazione di beni sociali ai soci cristallizza elementi positivi di reddito e più in particolare:

- l'assegnazione di immobilizzazioni genera plusvalenze.
- l'assegnazione di rimanenze genera ricavi.

Si ricorda che il D.lgs. 139/2015 ha soppresso l'area straordinaria del conto economico.





Attenzione: anche ai fini Ires rileva che le plusvalenze, derivanti da ristrutturazioni o da cessioni di azienda, nonché quelle derivanti dalla cessione di immobili patrimonio, transitano ora nella voce A5 del C.E.

ASPETTI FISCALI

Si riportano nella tabella che segue le disposizioni fiscali di base riguardanti l'autoconsumo

DISCIPLINA FISCALE DELL'AUTOCONSUMO		
IRPEF	Art. 58 c. 3, tuir	"Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."
IRES	Art. 86 c. 1, lett. c), tuir	"Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito: c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."
IRAP	Art. 5 c. 1, D.lgs. 446/1997	Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7 (N.d.a.: soggetti ires), la base imponibile e' determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio
	Art. 5-bis c. 1, D.lgs. 446/1997	Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile e' determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali ...
	Art. 5-bis c. 1-bis, D.lgs. 446/1997	"Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 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 e' determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66"

IRES

Le norme riprodotte nella tabella appena più sopra riportata cristallizzano la rilevanza dell'autoconsumo ai fini ires. Il legislatore fiscale prevede, nel caso di specie, l'applicazione del valore normale. La **tassazione delle plusvalenze da autoconsumo** avviene per effetto dell'**art. 86 c. 3**



"Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza e' costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni."



N.B: l'applicazione del valore normale del bene prescinde dal valore contabile (R.M. 191/2009).

Nel caso **dell'autoconsumo delle rimanenze** scatta la disposizione contenuta nell'**art. 85 c. 2 Tuir**:



"Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."

Determinazione del valore normale: occorre fare riferimento al disposto normativo contenuto nell'art. 9 c. 3 del tuir, ovvero occorre tener conto di:

- ✓ listini o tariffe di fornitori di beni e servizi;
- ✓ mercuriali e listini delle CCIAA;
- ✓ tariffe professionali,

tenendo conto degli sconti d'uso.

IRPEF PER IMPRESE SEMPLIFICATE

L'art. 66 Tuir, dal periodo 2017 (L. 232/2016) ha previsto il criterio generale di cassa per la determinazione del reddito d'impresa; tuttavia

- non ha inciso sulle **plusvalenze**, per le quali continua ad applicarsi il criterio della **competenza**
- trovando applicazione le disposizioni fiscali relative al valore normale di estromissione.

Con riguardo all'**autoconsumo delle rimanenze** l'art. 66 c. 1 rinvia alle disposizioni contenute nell'art. 85 (comprendendo così anche il caso di specie).

IRAP

Con riguardo all'irap occorre distinguere:

- ➔ soggetti IRES e soggetti IRPEF che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del decreto irap;
- ➔ soggetti IRPEF che non hanno esercitato la suddetta opzione.

SOGGETTI IRES

L'art. 5 del decreto Irap applica, in capo ai soggetti Ires, una sorta di derivazione piena per effetto della quale valgono, ai fini fiscali, gli elementi reddituali compresi nell'aggregato A-B del conto economico, ad eccezione delle voci specificamente regolate dalla norma.

Il decreto milleproroghe (art. 13-bis, D.L. 244/2016) ha introdotto disposizioni atte ad adeguare la disciplina fiscale a quella contabile, innovata mediante il D.lgs. 139/2015; con riguardo alle plusvalenze il novellato art. 5 c. 1 stabilisce pertanto che **“la base imponibile e' determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione ... dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.”**

Ne consegue la **rilevanza ai fini Irap**:

- ➔ delle **plusvalenze da autoconsumo** (rilevate nella voce A5)
- ➔ e dei **ricavi da autoconsumo**, rilevati nella voce A1.

SOGGETTI IRPEF IN “REGIME IRAP 5-BIS”

Imprese individuali e società di persone che applicano il “Regime IRAP 5-bis” del Dlgs 446/97 realizzano **plusvalenze fiscalmente irrilevanti** ai fini del tributo regionale. Nel caso di specie operano esclusivamente le disposizioni di seguito indicate.

DISCIPLINA FISCALE DELL'AUTOCONSUMO (art. 5-bis)		
IRAP	Ricavi	La norma rinvia all'art. 85 c. 1, lettere a), b), f) e g), tuir ovvero:
		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Corrispettivi derivanti dalle vendite di beni del magazzino; ✓ Corrispettivi derivanti dalla cessione di azioni o quote (escluse le cessioni di immobilizzazioni finanziarie); ✓ Indennità derivanti dal risarcimento, anche in forma assicurativa, relative alla perdita o al danneggiamento di beni propri del magazzino; ✓ Contributi in denaro o valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto.



Attenzione: appare evidente l'**assenza dell'autoc consumo** nel caso di specie.

Con riguardo alle plusvalenze si ricorda che queste sono completamente escluse dalla base imponibile Irap.



CM 60/2008 (par. 2.1.2): “Le plusvalenze non sono menzionate dall'art. 5-bis e quindi non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.”