



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF078

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI - SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE
RIFERIMENTI	RM N. 54/E/2017 – RFXXX/2016
CIRCOLARE DEL	05/05/2017

Sintesi: i soggetti che hanno posto in essere assegnazioni agevolate di beni nel corso del 2016 devono "perfezionare" la stessa compilando il quadro RQ nella prossima dichiarazione dei redditi.

Le società poste in liquidazione nel corso del 2016, che hanno assegnato i beni in fase pre-liquidatoria, si trovano impossibilitate a compilare tale quadro RQ, dovendo utilizzare il modello "vecchio" (Unico 2016) per dichiarare i redditi ante liquidazione. A tal fine l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'agevolazione è comunque spettante (attribuendo rilevanza al versamento dell'imposta sostitutiva), essendo sufficiente conservare tutta la relativa documentazione, da esibire in sede di eventuale verifica.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI – RIEPILOGO ASPETTI GENERALI		
Argomento	Riferimenti	Note
Ambito oggettivo	CM 26/2016	Distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene
Operazioni agevolate		<ul style="list-style-type: none"> - distribuzioni di utili e di riserve di utili - recesso - riduzione del capitale esuberante - liquidazione.
Oggetto delle Cessioni/assegnazioni agevolate	Art. 1 c. 115 Stabilità 2016, CM 26/2016	<ul style="list-style-type: none"> - immobili strumentali per natura concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa - immobili abitativi - immobili merce - beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa (sono pertanto esclusi: gli aeromobili da turismo, le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse) - terreni agricoli o edificabili non utilizzati nell'attività d'impresa
Periodo agevolato	Legge di stabilità 2016	- 1 gennaio 2016 - 30 settembre 2016
	Art. 1 c. 565 L. di Bil. 2017	- 1 ottobre 2016 – 30 settembre 2017
Soggetto assegnante	Art. 1 c. 115, Stabilità 2016	<ul style="list-style-type: none"> - società in nome collettivo ed in accomandita semplice - società a responsabilità limitata e società per azioni
	CM 26/2016	<ul style="list-style-type: none"> - società di armamento e società di fatto
Soggetto assegnatario	Nessun limite normativo	<ul style="list-style-type: none"> - persone fisiche (privati o soggetti passivi Iva) - persone giuridiche.
Condizioni relative alla qualità di socio	Art. 1 c. 115 Stabilità 2016	L'agevolazione viene concessa ai soli soci iscritti a libro soci (se prescritto) al 30/09/2015 (o che ne siano iscritti in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1/10/2015).
Aspetti contabili	CM 26/2016, par. 6.2	"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."

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Emersione di eventuali plusvalenze		Emerge una plusvalenza nel caso in cui il valore normale/catastale del bene assegnato dovesse superare il costo fiscale del bene stesso, da tassare in capo alla società
Effetti della riduzione del patrimonio netto sul costo fiscale della partecipazione	CM 26/2016, par. 6.2	Il costo fiscale della partecipazione deve essere incrementato in primo luogo del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società ed, in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale. <u>Sottozero</u> : nel caso di Srl non trasparenti/Spa: Valore normale (o catastale) > Costo fiscale della partecipazione: il cd. "sottozero" è assimilato ad un dividendo per il socio
	CM 37/2016, par. 3.3	<u>Sottozero</u> : nel caso di Snc/Sas, il differenziale negativo è tassato in capo al socio in regime: - di tassazione separata (Quadro RM) se sussistono le condizioni contenute nell'art. 17 c. 1 lett. I) Tuir (recesso o società in liquidazione) - di tassazione ordinaria (Quadro RH): in caso contrario Per le Srl in trasparenza si applica la sola tassazione ordinaria. <i>"Il differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa in esame, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società"</i>
L'agevolazione	Art. 1 c. 116 e 119, Legge di Stabilità 2016	<u>Imposta sostitutiva</u> : - 8% in generale - 10,50% società non operative per almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data dell'operazione agevolata - 13% nel caso dell'annullamento di riserve in sospensione d'imposta
		<u>Imposte sostituite</u> : - <u>Ires/Irpef</u> - <u>Irap</u> - <u>imposta di registro</u> .
La base imponibile	Art. 1 c. 116, Legge di Stabilità 2016	<u>In generale</u> : Valore normale – Costo fiscalmente riconosciuto
		<u>Per gli immobili</u> : Valore normale – Costo fiscalmente riconosciuto Ovvero Valore catastale – Costo fiscalmente riconosciuto Ovvero Valore intermedio - Costo fiscalmente riconosciuto
Perfezionamento dell'opzione	Art. 1 c. 120, Stabilità 2016; CM 26/2016	Indicazione dei valori dei beni assegnati e della imposta sostitutiva nel Quadro RQ della dichiarazione dei redditi
Pagamento dell'imposta sostitutiva	Art. 1 c. 120, Stabilità 2016	60% entro il 30/11/2016; il residuo entro il 30/11/2017
	Art. 1 c. 565, Legge di bilancio 2017	30 novembre 2017 16 giugno 2018.
Omesso pagam. imposta sostitutiva	CM 26/2016	Iscrizione a ruolo (art. 10 e ss., D.P.R. n. 602/1973); E' ammesso il ravvedimento operoso (art. 13, D.lgs. n. 472/1997)
Decorrenza effetti agevolazione	Legge di stabilità 2016	1° gennaio 2016
	Legge di bilancio 2014	1° gennaio 2017

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA NELLE SOCIETÀ DI PERSONE IN LIQUIDAZIONE

La spettanza dell'agevolazione delle assegnazioni dei beni ai soci nell'ambito della liquidazione è confermata espressamente dalla **CM n. 26 del 1/06/2016**:



"la disciplina di cui trattasi (N.d.a.: l'assegnazione agevolata dei beni ai soci) è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti dall'art. 47, comma 7, del predetto T.U.I.R."

Si riporta altresì l'**art. 47 c. 7 Tuir**:



"7. Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società' ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate."

Secondo la citata CM 26/2016, la cessione di immobili nella fase liquidatoria volta alla chiusura dei rapporti finanziari esistenti rispetta "la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali".

ASPETTI PARTICOLARI DELL'ASSEGNAZIONE NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

L'assegnazione dei beni nell'ambito delle società di persone assume aspetti specifici per effetto del principio della trasparenza (art. 5 del tuir), in base al quale il reddito realizzato dalla società viene imputato automaticamente ai soci e tassato in capo ad essi ai fini dell'Irpef, a prescindere dalla effettiva distribuzione di utili.

Secondo l'agenzia delle entrate l'assegnazione dei beni ai soci cristallizza operazioni con regime fiscale differente nei casi di:

- ➔ recesso (RM 64/2008)
- ➔ assegnazione agevolata (CM 26/2016).

Si riepilogano le differenze nella tabella che segue:

DIFFERENZE FISCALI TRA IL RECESSO E L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA		
OPERAZIONE	Riferim.	Note
RECESSO	RM 64/2008	<p>⇒ Il valore della quota è determinato sulla base del valore economico della società alla data del recesso;</p> <p>⇒ L'importo è solitamente superiore al valore netto contabile in quanto è costituito da utili in corso di formazione nonché dall'avviamento e dalle plusvalenze latenti;</p> <p>⇒ L'importo rimborsato dalla società, commisurato al capitale economico si suddivide in due parti sotto l'aspetto contabile e fiscale:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ una prima parte fiscalmente irrilevante rappresenta il rimborso del capitale sociale e delle riserve di utili e di capitale esistenti; ▪ una seconda parte rappresenta il maggior valore economico della società anticipato al socio prima della sua emersione e della sua conseguente tassazione in capo alla società ed è fiscalmente deducibile in capo ad essa, in qualità di "Differenza da recesso"

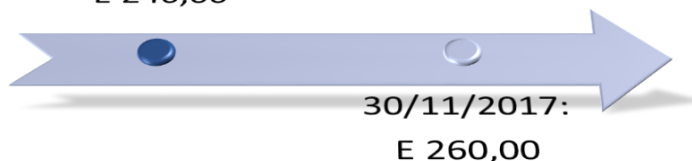
		<p>⇒ In capo al socio la differenza da recesso costituisce reddito di partecipazione ed è tassata:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ come reddito diverso (art. 17 c. 1 lett. l) Tuir ▪ come reddito di partecipazione, in mancanza dei requisiti per la tassazione separata (o per opzione a quadro RM).
ASSEGNAZIONE AGEVOLATA	CM 26/2016	<p>⇒ 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;</p> <p>⇒ Il costo fiscale della partecipazione viene ridotto per effetto della corrispondente porzione di patrimonio netto annullata (conferimenti + riserve di utili tassate per trasparenza) valorizzata al valore normale o catastale del bene assegnato e contestualmente viene aumentato per effetto dell'imposta sostitutiva;</p>
	CM 37/2016	<p>⇒ La R.M. n. 64/E/2008 prevede il caso della liquidazione in denaro della quota per effetto del recesso del socio;</p> <p>⇒ Nel caso dell'assegnazione agevolata di un bene il medesimo bene non resta nel patrimonio della società e conseguentemente non resta in capo alla società il suo plusvalore; ne deriva ulteriormente che non si verifica alcun fenomeno di doppia tassazione sui soci rimanenti. <u>L'eventuale differenza da recesso non è deducibile in capo alla società;</u></p> <p>⇒ Se il valore normale/catastale dei beni assegnati risulta superiore al costo fiscale della partecipazione aumentato dalla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società) la differenza è tassata in capo al socio come si è visto in precedenza nel caso del recesso.</p>

Esempio1	<p>Si prenda in considerazione l'esempio n. 4 contenuto nella CM 26/2016 (si considerino gli importi divisi per 1.000):</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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: 0 (90 + 5 – 95) - Differenza da assoggettare a tassazione: 0 - Costo fiscale del bene in capo al socio: 95. 				
	Quadro RQ da compilare:				
SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci					
RQ82 Beni immobili	Valore normale	Costo fiscale	Differenza		
	1 95.000 ,00	2 90.000 ,00	3 5.000 ,00		
RQ83 Beni mobili	Valore normale	Costo fiscale	Differenza		
	1 ,00	2 ,00	3 ,00		
RQ84 Totale	Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva (Legge n. 208/2015)	Imposta sostitutiva (Legge n. 232/2016)	
	1 5.000 ,00	2	3 400 ,00	4 ,00	
RQ85 Riserve in sospensione	Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva (Legge n. 208/2015)	Imposta sostitutiva (Legge n. 232/2016)	
	1 ,00	2 13%	3 ,00	4 ,00	

Versamenti:

30/11/2016:

E 240,00



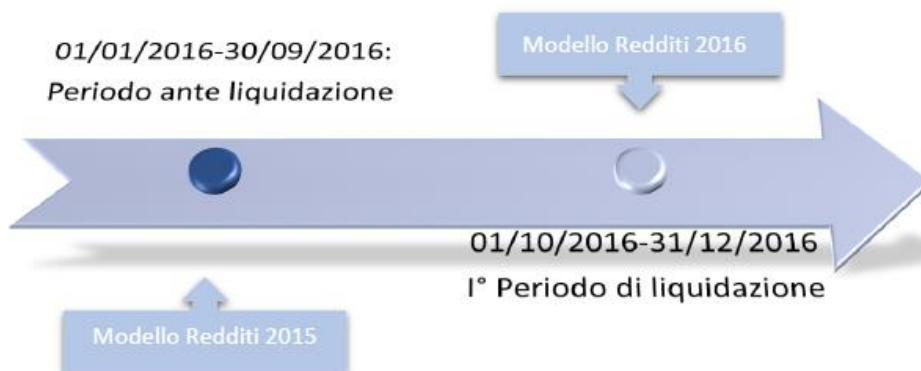
30/11/2017:

E 260,00

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

L'esempio riportato riguarda il caso di una società di persone il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare.

La RM 54/E/2017 si occupa dello specifico caso in cui una società è stata posta in liquidazione nel corso del 2016, per le quali si realizzano due diversi periodi d'imposta, come di seguito sinteticamente raffigurato, considerando per ipotesi che la liquidazione abbia effetto il 1° ottobre 2016:



IL DUBBIO: la **dichiarazione** dei redditi relativa al **periodo ante liquidazione** (Unico SP 2016) **non prevede la Sez. XXII a Quadro RQ**, necessaria per l'esposizione dei dati della assegnazione/cessione agevolata.

La mancanza potrebbe inficiare l'esercizio dell'opzione, posto che deve ritenersi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.

LA SOLUZIONE

Secondo l'agenzia delle entrate:

- ➔ **la mancanza del quadro** in Dichiarazione **non incide sulla spettanza dell'agevolazione** (a parziale modifica di quanto precisato nella CM 26/2016)
- ➔ le stesse istruzioni ai modelli precisano che "qualora il modello UNICO da utilizzare non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati successivamente, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia"
- ➔ si può ritenere altresì applicabile, nel caso di specie, il principio di carattere generale del cd. "comportamento concludente" (art. 1 c. 1 Dpr 442/97), secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili

- nel caso di specie rileva il rispetto di tutti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento e che sia stato effettuato il **corretto e tempestivo versamento**



La tempestività del versamento, quale presupposto per il godimento del beneficio, rappresenta nel caso di specie una novità assoluta introdotta dall'agenzia delle entrate attraverso la R.m. n. 54/2017.

- è obbligatoria la **compilazione di un "prospetto di raccordo"** (extracontabile) contenente i dati relativi ai beni ceduti e all'imposta dovuta per la definizione dell'opzione in parola:
- da inviare a all'ufficio territorialmente competente dell'agenzia delle entrate
 - o **da conservare** ed esibire a richiesta degli organi di controllo.



Nota: dunque

- non è sufficiente il versamento dell'imposta sostitutiva ed il rispetto di tutte le disposizioni di legge
- dovendosi comunque procedere alla redazione del "Prospetto di raccordo" (che, di fatto, dovrà contenere tutte le informazioni previste nella Sez. XXII del quadro RQ).

SOCIETÀ DI CAPITALI

Il concetto risulta **certamente estensibile** anche al caso della messa in liquidazione di una società di capitali.

CHIARIMENTI DELLA RM 54/2017

Pro	Contro
Superamento delle condizioni formali per l'ammissione all'agevolazione (mancanza della Sez. XXII del rigo RQ)	Inserimento della effettuazione del versamento tra le condizioni necessarie per usufruire dell'agevolazione
	Aggiunta di un ulteriore obbligo: compilazione di un prospetto di raccordo contenente i dati relativi ai beni ceduti e all'imposta dovuta