

# Assegnazione agevolata beni ai soci: le scritture contabili

31 OTTOBRE 2023 | N. 24

di Katia Pafumi e Enrico Roat - Centro studi fiscale SEAC

## In questa informativa...

Si analizzano le scritture contabili relative all'assegnazione agevolata dei beni ai soci di cui all'art. 1, commi da 100 a 105, Legge di Bilancio 2023.

L'agevolazione in esame consente alle società di persone e di capitali di assegnare ai soci i beni dell'impresa con il **versamento** di un'**imposta sostitutiva** delle imposte dirette e dell'IRAP sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il costo fiscalmente riconosciuto** pari:

- in generale, all'**8%**;
- al **10,5%** per le **società considerate non operative** in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso all'assegnazione o cessione.



L'art. 4, D.L. n. 132/2023 ha **prorogato al 30 novembre 2023**, il termine del 30 settembre 2023 inizialmente previsto dall'art. 1, comma 105, Legge di Bilancio 2023 per effettuare l'assegnazione e il **versamento dell'imposta sostitutiva**.

Come specificato dalla Circolare n. 26/2016, l'assegnazione:



"viene a configurarsi ogni qual volta la **società procede**, nei confronti dei soci, alla **distribuzione di capitale** o di **riserve di capitale** ovvero alla **distribuzione di utili o di riserve di utili** mediante l'**attribuzione di un bene**. Al riguardo, si precisa che la disciplina di cui trattasi 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."

Quindi, l'assegnazione agevolata dei beni ai soci può avvenire in sede di:

- **distribuzione di riserve di capitale** (ad esempio, sovrapprezzo quote, versamenti a fondo perduto e in conto capitale, riserve da rivalutazione monetaria);
- **distribuzione di utili** o di **riserve di utili** (ad esempio, riserva straordinaria, riserva statutaria);
- **recesso del socio, liquidazione della società o riduzione del capitale sociale per esuberanza**.



In **assenza di riserve capienti** l'**assegnazione non può essere effettuata**. Per ovviare a tale situazione è possibile che i soci effettuino un versamento in c/capitale ovvero rinuncino a finanziamenti precedentemente effettuati, alimentando così una riserva di capitale.

Considerato che la disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2023 è sostanzialmente identica a quella della Legge n. 208/2015, nell'applicazione della disciplina relativa all'assegnazione dei beni ai soci, si deve inoltre tenere conto dei chiarimenti forniti:

- dall'Agenzia delle Entrate con:
  - Circolari n. 26/2016 e n. 37/2016 e Risoluzioni n. 93/2016 e n. 101/2016;
- dal Ministero delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate con Circolari n. 112/99 e n. 40/2002, in occasione delle precedenti versioni dell'agevolazione (per quanto compatibili).

## Aspetti contabili

Come rilevato dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, dal **punto di vista contabile** l'assegnazione dei beni ai soci ha effetti diversi, a seconda della valutazione del bene oggetto di assegnazione. In particolare, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

1. i soci attribuiscono al bene un **valore pari** al suo valore netto contabile;
2. i soci attribuiscono al bene un **valore superiore** al suo valore netto contabile;
3. i soci attribuiscono al bene un **valore inferiore** al suo valore netto contabile.



*Secondo quanto specificato nella Circolare n. 112/99, l'assegnazione deve avvenire nel rispetto del principio della par condicio tra i soci; i beni devono essere assegnati a tutti i soci sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale. In presenza di beni difficilmente divisibili (ad esempio, immobili) la par condicio è comunque rispettata qualora ad un socio sia attribuito un immobile agevolabile e agli altri sia corrisposta una somma di denaro, che rappresenta una distribuzione di utili o una restituzione di capitali.*

*In ogni caso, è comunque possibile assegnare un immobile in comunione tra i soci.*

Per quanto riguarda le modalità di contabilizzazione, si ritiene possano essere utilizzate tre opzioni:

- **metodo del valore contabile** (storno di una riserva di patrimonio netto di ammontare pari al valore contabile del bene assegnato ai soci);
- **metodo della riserva da rivalutazione** (iscrizione di una riserva di rivalutazione monetaria per un ammontare pari alla differenza tra valore normale del bene assegnato e valore contabile);
- **metodo** proposto dal CNDCEC (rilevazione plusvalenza o minusvalenza a conto economico nel caso in cui il valore del bene assegnato sia superiore o inferiore al valore netto contabile).

Di seguito, per ciascun metodo di contabilizzazione si riportano le scritture contabili da rilevare nel momento in cui l'assemblea delibera l'assegnazione agevolata dei beni ai soci e la distribuzione dell'utile realizzato.

### 1. Valore del bene pari al suo valore netto contabile

Nel caso di **assegnazione al bene** di un **valore pari al valore netto contabile** non emergono particolari problematiche; infatti, tale operazione comporta la distribuzione dell'utile/riduzione del **patrimonio netto** in contropartita alla **diminuzione dell'attivo di stato patrimoniale**.

#### ESEMPIO

La società Alfa s.r.l. presenta **riserve pari a € 95.000,00** e decide di:

- **assegnare un immobile** dal costo storico pari a € 50.000,00 e fondo ammortamento pari a € 2.500,00 al **socio X**;
- erogare dividendi per € 47.500,00 al **socio Y**.

Il **valore normale** dell'immobile è pari a **€ 47.500,00**.

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

**Distribuzione di riserve:**

SP A.VI		Riserve	.././2023	Diversi		95.000,00
			a	Socio X c/ dividendo	47.500,00	
	SP D.14			Socio Y c/ dividendo	47.500,00	

**Chiusura del fondo ammortamento:**

SP B.II.1	SP B.II.1	Fondo amm.to immobile	.././2023	Immobilie		2.500,00
			a			

**Estinzione debito nei confronti dei soci:**

SP D.14	SP B.II.1	Socio X c/ dividendo	.././2023	Immobilie		47.500,00
			a			
SP D.14	SP C.IV.1	Socio Y c/ dividendo	.././2023	Banca c/c		47.500,00
			a			

## 2. Valore del bene superiore al suo valore netto contabile

Si riprendano i dati dell'esempio precedente e si ipotizzi che al **socio X** sia assegnato un **immobile** con **costo storico** pari a **€ 50.000,00** e **fondo ammortamento** pari a **€ 3.000,00**.

Il **valore normale** dell'immobile è pari a **€ 47.500,00**.

In tal caso, si ritengono possibili **tre modalità di contabilizzazione**, ossia:

- la rilevazione di una **plusvalenza a conto economico**;
- l'iscrizione di una **riserva di rivalutazione monetaria** a patrimonio netto;
- lo **storno di una riserva di patrimonio netto** di ammontare pari al valore dei beni assegnato.

### Plusvalenza a conto economico

Utilizzando la soluzione proposta dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, l'operazione rileva l'esistenza di un **plusvalore** per la società nella misura in cui il **bene assegnato** al socio acquisisca un **valore superiore al suo valore netto contabile**.



*In particolare, il CNDCEC ha precisato che nel caso in esame (bene assegnato al socio ad un valore superiore al suo valore netto contabile) va rilevata una **plusvalenza a conto economico**.*

*Tale impostazione contabile determina, quindi, una plusvalenza da iscrivere alla voce **A.5 "Altri proventi"** che, di conseguenza, parteciperà alla **determinazione del risultato d'esercizio**.*

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

**Distribuzione riserve:**

SP A.VI		Riserve	.././2023	Diversi		95.000,00
			a	Socio X c/ dividendo	47.500,00	
	SP D.14			Socio Y c/ dividendo	47.500,00	

**Chiusura del fondo ammortamento:**

SP B.II.1	SP B.II.1	Fondo amm.to immobile	.././2023	Immobilie		3.000,00
			a			

### Estinzione debito nei confronti dei soci:

SP D.14		_____	../.. /2023	_____		
		Socio X c/dividendo	a	Diversi		47.500,00
	SP B.II.1			Immobile	47.000,00	
	CE A.5			Plusvalenza	500,00	
SP D.14	SP C.IV.1	_____	../.. /2023	_____		47.500,00
		Socio Y c/dividendo	a	Banca c/c		



Tale impostazione contabile, secondo parte della dottrina, presenterebbe elementi di dubbia applicazione con riferimento all'**iscrizione della plusvalenza a conto economico** in quanto l'assegnazione dei beni ai soci non determinerebbe un miglioramento del risultato di periodo ma piuttosto una **riduzione della "ricchezza patrimoniale"** della società pari al **valore di mercato del bene assegnato ai soci**.

### Riserva di rivalutazione monetaria

In dottrina si ritiene ammissibile anche una soluzione diversa da quella proposta dal CNDCEC; nello specifico, tale impostazione contabile non prevederebbe la rilevazione di una plusvalenza a conto economico, bensì l'**iscrizione di una riserva di rivalutazione monetaria** per un ammontare pari alla seguente differenza:

(valore normale del bene assegnato ai soci - valore contabile del bene).

Quindi, tale metodo presuppone la **rivalutazione del cespite**, prima dell'operazione di assegnazione ai soci, iscrivendo in **contropartita** un'apposita **riserva di rivalutazione monetaria del patrimonio netto**.



In questo caso, prima dell'assegnazione viene iscritta una **riserva di rivalutazione a patrimonio netto** per "adeguare" il bene al suo valore normale; successivamente, la riserva di rivalutazione viene stornata e, quindi, in entrambi i casi, l'**effetto sul patrimonio netto** è determinato dal **valore netto contabile**.

Tuttavia, l'iscrizione di una riserva di rivalutazione, non prevista da specifica disposizione legislativa, risulterebbe in contrasto con il Principio contabile OIC n. 28 che così dispone:



"Nella voce AIII "Riserve di rivalutazione" si iscrivono le rivalutazioni di attività previste dalle leggi speciali in materia, alcune delle quali possono prevedere una specifica evidenza in bilancio."

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

#### Distribuzione riserve al socio Y:

SP A.VI	SP D.14	_____	../.. /2023	_____		
		Riserve	a	Socio Y c/dividendo		47.500,00

#### Rivalutazione dell'immobile "assegnato" al socio X e iscrizione a patrimonio netto della riserva:

SP B.II.1	SP A.III	_____	../.. /2023	_____		
		Immobile	a	Riserva di rivalutazione		500,00

#### Assegnazione del bene al socio X:

	SP D.14	_____	../.. /2023	_____		
		Diversi	a	Socio X c/dividendo		47.500,00
SP A.III		Riserva di rivalutazione			500,00	
SP A.VI		Riserve			47.000,00	

### Estinzione debito nei confronti dei soci:

SP D.14	SP B.II.1	_____	../.. /2023	_____		
		Socio X c/dividendo	a	Immobile		47.500,00
SP D.14	SP C.IV.1	_____	../.. /2023	_____		
		Socio Y c/dividendo	a	Banca c/c		47.500,00

## Storno di riserva del patrimonio netto pari al valore contabile del bene

In questo caso l'assegnazione del **bene al socio è effettuata al valore netto contabile del bene stesso**; non si rilevano quindi plusvalenze né si effettua alcuna rivalutazione del bene.

Si noti che, adottando tale soluzione contabile, a livello formale si verrebbe a creare una **disparità di trattamento tra i due soci**.

Il **socio X** (assegnatario dell'immobile), infatti, vanterebbe un **credito nei confronti della società pari ad € 47.000,00** (ovvero il valore contabile netto dell'immobile); il **socio Y**, invece, vanterebbe un credito nei confronti della società pari ad **€ 47.500,00** (ovvero il valore normale dell'immobile).

Tuttavia considerato il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, si ritiene che tale soluzione non crei disparità di trattamento tra i due soci.

Inoltre tale operazione, rispetto alle due proposte in precedenza (rilevazione della plusvalenza o rivalutazione dell'immobile), determinerebbe una **minore riduzione di patrimonio netto** della società.

Le **scritture contabili** risulteranno le seguenti:

### Distribuzione riserve:

SP A.VI		Reserve	../../2023	Diversi		94.500,00
	SP D.14		a	Socio X c/ dividendo	47.000,00	
	SP D.14			Socio Y c/ dividendo	47.500,00	

### Chiusura del fondo ammortamento:

SP B.II.1	SP B.II.1	Fondo amm.to immobile	../../2023	Immobilie		3.000,00
			a			

### Estinzione debito nei confronti dei soci:

SP D.14	SP B.II.1	Socio X c/ dividendo	../../2023	Immobilie		47.000,00
			a			
SP D.14	SP C.IV.1	Socio Y c/ dividendo	../../2023	Banca c/c		47.500,00
			a			

## 3. Valore del bene inferiore al suo valore netto contabile

Si utilizzino i dati dell'esempio precedente e si ipotizzi che al **socio X** sia assegnato un **immobile con costo storico** pari a **€ 50.000,00** e **fondo ammortamento** pari a **2.000,00**.

Il **valore normale** dell'immobile è pari **€ 47.500,00**.

### Minusvalenza a conto economico

Utilizzando la soluzione proposta dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, l'operazione rileva l'esistenza di una minusvalenza per la società nella misura in cui il **bene assegnato** al socio acquisisca un **valore inferiore al suo valore netto contabile**.



Nello specifico, il CNDCEC ha precisato che nel caso in esame (**bene assegnato al socio ad un valore inferiore rispetto al suo valore netto contabile**) va rilevata una **minusvalenza a conto economico**. Tale impostazione contabile determina, quindi, una minusvalenza da iscrivere alla **voce B.14 "Oneri diversi di gestione"** che, di conseguenza, parteciperà alla determinazione del risultato d'esercizio.

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

**Distribuzione riserve:**

SP A.VI		Riserve	.././2023 a	Diversi		95.000,00
	SP D.14			Socio X c/ dividendo	47.500,00	
	SP D.14			Socio Y c/ dividendo	47.500,00	

**Chiusura del fondo ammortamento:**

SP B.II.1	SP B.II.1	Fondo amm.to immobile	.././2023 a	Immobile		2.000,00
-----------	-----------	-----------------------	----------------	----------	--	----------

**Estinzione debito nei confronti dei soci:**

	SP B.II.1	Diversi	.././2023 a	Immobile		48.000,00
SP D.14		Socio X c/ dividendo			47.500,00	
CE B.14		Minusvalenza			500,00	

SP D.14	SP C.IV.1	Socio Y c/ dividendo	.././2023 a	Banca c/c		47.500,00
---------	-----------	----------------------	----------------	-----------	--	-----------

**Svalutazione del bene**

L'assegnazione di un bene al valore inferiore al suo valore netto contabile si ritiene sia meno frequente rispetto al caso in precedenza esaminato. Infatti, il **Principio contabile OIC n. 16, paragrafo 73**, prescrive che:



*“La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di **indicatori di perdite durevoli di valore** per quanto concerne le immobilizzazioni materiali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell’immobilizzazione ed effettua una **svalutazione**, ai sensi dell’articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l’immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile.”*

Quindi, qualora sussistano **indicatori di perdita durevole di valore dell’immobilizzazione**, la società dovrebbe procedere alla stima del valore recuperabile dell’immobilizzazione e, di conseguenza, effettuare una **svalutazione del bene**.

Ipotizzando che, nel caso in esame, il minor valore contabile del bene (€ 48.000,00 - € 47.500,00 = € 500,00) sia già stato recepito tramite la sua svalutazione, le scritture contabili dell’operazione risulterebbero le seguenti:

**Svalutazione immobile da assegnare al socio X:**

CE B.10.c	SP B.II.1	Svalutazione immobile	.././.... a	Immobile		500,00
-----------	-----------	-----------------------	----------------	----------	--	--------

**Distribuzione utile d’esercizio:**

SP A.VI		Riserve	.././2023 a	Diversi		95.000,00
	SP D.14			Socio X c/ dividendo	47.500,00	
	SP D.14			Socio Y c/ dividendo	47.500,00	

**Estinzione debito nei confronti dei soci:**

SP D.14	SP B.II.1	Socio X c/ dividendo	.././2023 a	Immobile		47.500,00
---------	-----------	----------------------	----------------	----------	--	-----------

SP D.14	SP C.IV.1	Socio Y c/ dividendo	.././2023 a	Banca c/c		47.500,00
---------	-----------	----------------------	----------------	-----------	--	-----------

## Informazioni in nota integrativa

Ai sensi dell'articolo 2427, punti 2), 4) e 7-bis), C.c., anche l'assegnazione dei beni ai soci deve essere **evidenziata in nota integrativa**, indicando, in particolare:

- i **movimenti intervenuti** nelle immobilizzazioni negli esercizi precedenti e nell'esercizio in corso, specificando per ciascuna voce:
  - costo;
  - rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni precedenti;
  - acquisizioni, alienazioni e riclassificazioni;
  - rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio;
  - totale rivalutazioni complessive;
- le **variazioni** intervenute nella **consistenza delle altre poste dell'attivo e del passivo**, evidenziando, in particolare, la **formazione** e le **utilizzazioni** delle voci:
  - dei fondi;
  - del trattamento di fine rapporto;
  - del patrimonio netto;
- l'**indicazione analitica** delle **voci di patrimonio netto**, con specificazione, mediante apposito prospetto, della loro **origine**, possibilità di **utilizzo** e **distribuitività**.