

IMPOSTE SUL REDDITO

Effetti fiscali in capo al socio assegnatario

di Sandro Cerato

Nella [circolare AdE 37/E/2016](#) sono stati affrontati, tra gli altri, anche alcuni aspetti riguardanti gli **effetti fiscali** in capo ai **soci** derivanti dall'assegnazione agevolata, ed in particolare:

- **l'utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta** con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%;
- la quantificazione del dividendo tassabile;
- la **tassazione del differenziale negativo in capo ai soci di società di persone** (cd. "sottozero").

In relazione al primo aspetto, l'assegnazione dei beni ai soci può richiedere l'utilizzo di **riserve in sospensione d'imposta** presenti nel patrimonio netto della società, nell'ambito delle quali rientrano tipicamente quelle iscritte a fronte della rivalutazione dei beni immobili negli scorsi esercizi in occasione delle numerose leggi di rivalutazione che sono intervenute. L'[articolo 1, comma 116, della L. 208/2015](#) prevede che in caso di utilizzo delle riserve in questione **la società deve corrispondere un'imposta sostitutiva pari al 13%**, e la [circolare 26/E](#) non aveva fornito alcuna precisazione in merito agli effetti che tale pagamento esplica in capo ai soci.

Nella circolare 37/E l'Agenzia precisa che il **pagamento della predetta imposta sostitutiva "libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione"**. La precisazione assume particolare rilievo poiché consente di dare "semaforo verde" a tutte quelle operazioni di assegnazione agevolata di beni rivalutati effettuate da società il cui patrimonio netto è costituito in buona parte da tale riserva, con conseguente necessario utilizzo della stessa (**che comunque deve avvenire dopo aver utilizzato le altre riserve**).

L'Agenzia motiva la propria posizione precisando che "**tale impostazione risulta coerente a quanto emerge nella circolare 26/E del 2016, con riferimento all'imposta sostitutiva prevista sulla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni oggetto di assegnazione agevolata ai soci, ed è finalizzata a favorire la fuoriuscita del bene dal regime d'impresa**". Pertanto:

- per i **soci di società di capitali**, il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società determina l'irrilevanza in capo agli stessi dell'importo su cui la società ha pagato la sostitutiva. Conseguentemente, se la società ha utilizzato solo parzialmente la riserva in sospensione la parte della stessa che rimane nel patrimonio sociale è soggetta alle regole ordinarie (se distribuita è tassata anche in capo ai soci);

- per i **soci di società di persone**, al fine di evitare un doppio incremento del valore della partecipazione, il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società non comporta alcun incremento del costo fiscale della partecipazione del socio.

In merito al dividendo in capo ai soci, per effetto dei chiarimenti forniti sugli effetti che derivano dal pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta, l'Agenzia "aggiorna" il proprio pensiero in relazione all'importo che il **socio di società di capitali** deve assoggettare a tassazione per effetto dell'assegnazione del bene. Più in particolare, l'Agenzia conferma che l'importo assoggettato a tassazione corrisponde al valore normale utilizzato dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva (e quindi quello catastale se la società ha fatto riferimento a tale valore) al netto degli importi soggetti a tassazione sostitutiva, ossia:

- gli importi soggetti all'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% per le società di comodo);
- gli importi soggetti all'imposta sostitutiva del 13% in presenza di utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta (dopo aver utilizzato le eventuali riserve di utili e di capitali presenti nel patrimonio sociale).

Per quanto riguarda gli **effetti fiscali che derivano dall'assegnazione in capo ai soci di società di persone**, la circolare 37/E conferma innanzitutto quanto già precisato con la precedente circolare 26/E, vale a dire che l'assegnazione agevolata determina una **variazione del costo fiscale della partecipazione del socio**, e più precisamente:

- in aumento per l'importo soggetto ad imposta sostitutiva in capo alla società;
- in diminuzione in misura pari al valore normale utilizzato dalla società per l'assegnazione del bene al socio.

Tali indicazioni, si precisa nella circolare 37/E, sono valide anche per i soci di società di capitali che abbiano optato per la trasparenza fiscale di cui agli [articoli 115 e 116 del Tuir](#).

L'Agenzia poi ritorna sulla **circostanza in cui il valore normale/catastale del bene assegnato sia superiore rispetto al costo fiscale della partecipazione del socio** (in precedenza aumentato dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società), nel qual caso tale **differenza negativa (cd. "sottozero")** assume rilevanza fiscale in capo al socio stesso. Tale impostazione era già stata indicata nella precedente circolare 26/E, ma nel documento in questione l'Agenzia aggiunge che **"questo 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"**. In tal caso, la differenza in questione rileva quale utile tassabile in capo al socio, eventualmente fruendo della **tassazione separata** in presenza dei requisiti previsti dall'[articolo 17, comma 1, lett. I\), del Tuir](#) (cinque anni tra la costituzione della società e l'assegnazione del bene). Pare quindi di capire che **per effetto della sola assegnazione non dovrebbe determinarsi alcun reddito tassabile in capo al socio**,

trattandosi di un'operazione che riduce il patrimonio netto contabile e che in precedenza ha incrementato il costo fiscale della partecipazione del socio assegnatario.

Seminario di specializzazione

L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA E LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)