

BILANCIO 2022: L'IMPATTO DEI BONUS FISCALI E DELL'ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI

LA CONTABILIZZAZIONE DEI PRINCIPALI BONUS

Crediti energia e gas

Quadro normativo introduttivo

A parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sono stati previsti alcuni crediti per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale a favore di:

- imprese energivore (art. 15 del DL 4/2022, art. 4 del DL 17/2022, art. 5 del DL 21/2022, art. 6 del DL 115/2022, art. 1 del 144/2022, art. 1 del DL 176/2022; art. 1 co. 2 della L. 197/2022);

Crediti energia e gas

Quadro normativo introduttivo

- imprese gasivore (art. 15.1 del DL 4/2022, art. 5 del DL 17/2022, art. 5 del DL 21/2022, art. 2 del DL 50/2022, art. 6 del DL 115/2022, art. 1 del DL 144/2022, art. 1 del DL 176/2022, art. 1 co. 4 della L. 197/2022);
- imprese diverse dalle precedenti, in presenza di determinate condizioni (artt. 3 e 4 del DL 21/2022, art. 2 del DL 50/2022, art. 6 del DL 115/2022 e art. 1 del DL 144/2022, art. 1 del DL 176/2022, art. 1 co. 3 e 5 della L. 197/2022).

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

Contabilmente tali agevolazioni rappresentano un contributo in conto esercizio, in quanto conformemente alla definizione dell'OIC 12, paragrafo 56, tali proventi hanno la funzione di ristorare l'impresa dal sostenimento di costi di esercizio (nel caso di specie costi per energia).

La contabilizzazione

Il principio contabile, infatti, rappresenta che tali contributi “sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell’attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l’onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 ‘interessi ed altri oneri finanziari».

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

In ossequio alle indicazioni della richiamata dottrina contabile, i contributi in parola si iscrivono quando si ha la certezza del diritto alla loro percezione.

I bonus energia maturano automaticamente al soddisfacimento delle condizioni normativamente previste.

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

A tal proposito si evidenzia il chiarimento contenuto nella circolare n. 13/E del 13 maggio 2022: “con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, si ritiene che lo stesso **decorra dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché gli obblighi di certificazione previsti dalla disciplina agevolativa in commento.**

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

Le norme sopra indicate, infatti, non ostano all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi in un momento antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento, a condizione che, nel rispetto di tutti gli altri requisiti previsti dalle norme a tal fine applicate, le spese per l'acquisto dell'energia elettrica consumata, con riferimento alle quali è calcolato il credito d'imposta spettante, possano considerarsi sostenute, secondo i criteri di cui all'articolo 109 del TUIR, nel predetto trimestre e il loro sostenimento sia documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto”.

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

In pratica alla maturazione del credito d'imposta da utilizzare in compensazione consegue la rilevazione in contabilità, ciò a condizione che entro il 16 marzo 2023 sia presentata la comunicazione all'Agenzia delle Entrate introdotta dall'art. 1 co. 6 del DL 176/2022, per come prevista dal provv. Agenzia delle Entrate 16.2.2023 n. 44905.

Crediti energia e gas

La contabilizzazione

La comunicazione, prevista a pena di decadenza per gli importi ancora non fruiti dei crediti, non deve essere inviata qualora:

- il beneficiario abbia già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite modello F24;
- il beneficiario abbia già comunicato all'Agenzia delle Entrate la cessione del credito, considerando che può essere ceduto solo per intero.

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

Premessa normativa

L'art. 1 co. 1051 - 1063 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), come modificato dall'art. 1 co. 44 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), riconosce un credito d'imposta per gli investimenti in nuovi beni strumentali "ordinari" e "Industria 4.0", che differisce per alcuni aspetti dal precedente credito d'imposta previsto dall'art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019.

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

Premessa normativa

L'art. 1 co. 98 - 108 della L. 208/2015 disciplina un credito d'imposta rivolto alle imprese che, dall'1.1.2016 al 31.12.2023, acquistano beni strumentali nuovi facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e Abruzzo.

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

La contabilizzazione

Entrambi i contributi, essendo commisurato al solo costo dei beni strumentali ammortizzabili, rappresentano dei contributi in conto impianti.

I contributi in conto impianti sono infatti somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime (documento OIC 16, § 86).

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

La contabilizzazione

Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono (come avviene nel caso di specie).

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

La contabilizzazione

I contributi in conto impianti devono essere rilevati contabilmente:

- nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati, cioè quando sono acquisiti sostanzialmente in via definitiva (OIC 16, § 87);
- con un criterio sistematico lungo la vita utile dei cespiti (OIC 16, § 88).

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (I.160/2019, I.178/2020) e bonus mezzogiorno

La contabilizzazione

Il documento OIC 16 prevede due metodi per l'imputazione dei contributi in conto impianti a Conto economico in relazione alla vita utile dei cespiti a cui si riferiscono:

- il metodo "diretto", in base al quale i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali, con conseguenti minori ammortamenti nei successivi esercizi di competenza;
- il metodo "indiretto", in base al quale i contributi sono imputati alla voce A.5 di Conto economico "Altri ricavi e proventi" e sono rinviati per competenza agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi.

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (I.160/2019, I.178/2020) e bonus mezzogiorno

Contributo imputato a riduzione del costo

Si supponga, a titolo esemplificativo, che un'impresa abbia maturato un credito d'imposta pari a 2.000 euro per l'acquisto di un impianto del valore di 10.000 euro. Le scritture contabili, ipotizzando che il bene sia ammortizzato con l'aliquota del 10%, potrebbero essere le seguenti:

	Crediti d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno	a	Impianti (B.II.2 Attivo SP)	2.000
	Ammortamento impianto (B.10.b CE)	a	Fondo ammortamento impianti (B.II.2 Attivo SP)	800

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (I.160/2019, I.178/2020) e bonus mezzogiorno

Contributo imputato a ricavo

Riprendendo il precedente esempio numerico, le scritture contabili per il metodo "indiretto" potrebbero essere le seguenti:

	Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno	a	Contributi in conto impianti (A.5 CE)		2.000
	Ammortamento impianto (B.10.b CE)	a	Fondo ammortamento impianti (B.II.2 Attivo SP)		1.000
	Contributi in conto impianti (A.5 CE)	a	Risconti passivi (E Passivo SP)		1.800

Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali (l.160/2019, l.178/2020) e bonus mezzogiorno

Quando maturano?

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

Effettuazione dell'investimento

Bonus mezzogiorno

Autorizzazione istanza

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

L'art. 1 co. 46 - 55 della L. 205/2017, come modificato dall'art. 1 co. 210 ss. della L. 160/2019, riconosce un credito d'imposta alle imprese che effettuano spese di formazione 4.0, prorogato dall'art. 1 co. 1064 lett. i) e l) della L. 178/2020 alle spese sostenute fino al 31.12.2022.

Le disposizioni attuative sono definite, per quanto compatibili, dal DM 4.5.2018.

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

Le spese che determinano la maturazione dell'agevolazione sono:

- il costo del personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione;

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

Le spese che determinano la maturazione dell'agevolazione sono:

- i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

L'aspetto contabile del credito d'imposta e la conseguente rappresentazione in bilancio derivano dalla qualificazione dei costi ammessi all'agevolazione.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Nel frequente caso che i costi computati quali base di calcolo del bonus siano spesi nell'esercizio di sostenimento secondo criteri di competenza, il credito d'imposta rappresenta un contributo in conto esercizio. In quanto tale va epilogoato nella A5 'altri ricavi e proventi' del conto economico redatto secondo lo schema codicistico dell'articolo 2425, prestando attenzione alla prescritta separata indicazione rispetto agli altri componenti positivi che trovano collocazione nella medesima voce.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Il principio contabile di riferimento, infatti, precisa che rappresentano contributi in conto esercizio quelli che hanno la funzione di riduzione dei costi della gestione caratteristica. Tali sono, nel caso siano interamente spesi a conto economico, gli oneri sui quali è calcolato il bonus (OIC 11, prg. 56).

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Secondo la dottrina contabile richiamata, “i contributi in conto esercizio sono rilevati nell’esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all’esercizio al quale essi sono riferiti”.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Nel caso di specie non esiste un provvedimento di concessione del credito d'imposta che possa fissare la data in cui è sorto il diritto alla sua fruizione.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Preliminarmente è necessario che il soggetto incaricato della revisione legale dei conti dell'impresa beneficiaria deve rilasciare un'apposita certificazione con la quale si attesta l'effettivo sostenimento delle spese e la loro corrispondenza con la documentazione predisposta dall'impresa. Nel caso in cui l'impresa non sia soggetta all'obbligo di revisione legale dei conti, la certificazione può essere rilasciata da un revisore contabile, ovvero da una società di revisione, iscritti nella sezione A del registro tenuto presso il MEF.

La contabilizzazione

La fruizione, inoltre, è subordinata al soddisfacimento di ulteriori requisiti:

- l'assenza in campo all'impresa di sanzioni interdittive ai sensi del D. Lgs. 231/2001;
- il rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro;
- il corretto assolvimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Avvenuta la certificazione, nel rispetto dei vincoli appena richiamati, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a partire dall'esercizio successivo a quello di sostenimento dei costi.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Tale circostanza, in ogni caso, non rileva ai fini della individuazione dell'esercizio di competenza. Secondo tale principio di redazione del bilancio è richiesto che i ricavi (in tal caso il contributo) siano correlati ai costi ai quali il contributo è commisurato. È da ritenere, pertanto, che lo stesso vada iscritto nel bilancio 2022 nel quale sono contabilizzati i costi sulla base dei quali è stato determinato.

La contabilizzazione

I costi del personale, tuttavia, potrebbero anche essere oggetto di capitalizzazione. L'OIC 24, ad esempio, richiama tra le 'spese di impianto ed ampliamento' i costi di start up nei quali ricomprende i costi di addestramento del nuovo personale. Un'ulteriore ipotesi di patrimonializzazione richiamata è rappresentata dai costi di addestramento e qualificazione del personale nel caso di "un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento (...) e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società". Attenzione alla specifica prescrizione del principio contabile richiamato: "tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati" (prg. 44).

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Nelle evenienze appena descritte, i costi agevolabili concorrono alla quantificazione delle immobilizzazioni immateriali rappresentate dalle voci B11 costi di impianto e di ampliamento, B12 costi di sviluppo, ovvero B13 diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dello schema di stato patrimoniale ex articolo 2424 c.c.

Bonus formazione 4.0

La contabilizzazione

Qualora il credito d'imposta da formazione 4.0 sia relativo alle citate immobilizzazioni immateriali rappresenta un contributo in conto impianti da esporre nella voce A5 del conto economico, senza separata indicazione.

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

Il Fondo nuove competenze (c.d. FNC) è stato istituito presso l'ANPAL ai sensi dell'art. 88 del DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77, come modificato dall'art. 4 del DL 14.8.2020 n. 104, conv. L. 13.10.2020 n. 126, al fine di:

- consentire la graduale ripresa delle attività dopo l'emergenza epidemiologica da COVID-19;
- offrire ai lavoratori l'opportunità di acquisire nuove o maggiori competenze e di dotarsi degli strumenti utili per adattarsi alle nuove condizioni del mercato del lavoro.

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

Tale Fondo, ai sensi del citato art. 88, si fa carico, per il 2020, 2021 e 2022, degli oneri relativi alle ore di formazione dei lavoratori in seguito a specifiche intese sindacali, con cui parte dell'orario di lavoro viene destinata a percorsi formativi per le seguenti finalità:

- mutate esigenze organizzative e produttive dell'impresa, o
- favorire percorsi di ricollocazione dei lavoratori (v. Politiche attive del lavoro).

Bonus formazione 4.0

Premessa normativa

Il Fondo rimborsa il costo delle ore di lavoro rimodulate destinate alla frequenza di percorsi di sviluppo delle competenze, quindi la retribuzione e i contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei ratei di mensilità aggiuntive, del trattamento di fine rapporto (TFR) e del premio di produzione.

Fondo nuove competenze

La contabilizzazione

Vedasi credito d'imposta formazione 4.0 con riferimento alla qualificazione (contributo in c/esercizio vs contributo in c/impianti)

Aspetto da attenzionare: la maturazione

Rileva l'autorizzazione

Bonus edilizi

Premessa

Su richiesta dell' Agenzia delle Entrate, l' Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha diramato il 3.8.2021 la versione definitiva della sua "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali".

Premessa

Le indicazioni di prassi contabile ufficiale dell'OIC vanno nel senso di considerare i bonus edilizi alla stregua di **contributi in conto impianti** anche quando sono fruiti nella loro "versione standard" di detrazioni fiscali e prevedono che il credito tributario, corrispondente alla detrazione fruibile per quote costanti dall'IRES lorda dovuta per il periodo di imposta di sostenimento delle spese e per i 3, 4 o 9 periodi di imposta successivi, sia iscritto per un valore conforme a quello risultante dall'applicazione del documento OIC 15, espressamente richiamato anche dal § 7 della "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali", distinguendo tra:

- imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria;
- imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o micro imprese.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Impresa committente degli interventi agevolati (o, nel caso di “bonus acquisti” acquirente delle unità immobiliari), la quale può beneficiare delle agevolazioni:

1. nella forma “naturale” di detrazione IRPEF/IRES;
2. oppure, ai sensi dell’art. 121 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, nella forma opzionale di contributo riconosciuto dal fornitore sotto forma di sconto sul corrispettivo in fattura;

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

3. oppure, ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. b) del DL 34/2020, nella forma opzionale di corrispettivo per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

La “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell’OIC ha, in maniera definitiva, superato i dubbi circa la contabilizzazione come detrazione o come contributo, affermando che la detrazione che matura in capo all’impresa che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, va considerata, dal punto di vista contabile, “come un contributo in conto impianti” (§ 4).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

L'assimilazione del beneficio, rappresentato dalla detrazione "edilizia", a un contributo in conto impianti ne comporta la contabilizzazione secondo il disposto dei § 87 - 88 dell'OIC 16, ossia rilevando:

- una pari riduzione dell'investimento sostenuto (c.d. "metodo diretto");
- oppure un componente positivo di reddito, rinviato agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di un risconto passivo, che viene poi rilasciato a Conto economico di pari passo con il processo di ammortamento dell'immobile su cui l'investimento agevolato è stato sostenuto (c.d. "metodo indiretto")

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Posto che il beneficio fiscale può sorgere anche a fronte di spese per interventi agevolati sostenuti in relazione a immobili non iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, bensì tra le rimanenze (c.d. “immobili merce”), il § 12 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” specifica che, in questo caso, “si applica il paragrafo 14 dell’OIC 13 il quale prevede che le rimanenze siano iscritte al netto del contributo”:

Crediti tributari (C.II-5.bis SP)	a	Rimanenze (C.I SP)
--	----------	-------------------------------

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Il credito tributario, corrispondente alla detrazione fruibile per quote costanti dall'IRES lorda dovuta per il periodo di imposta di sostenimento delle spese e per i 3, 4 (o 9) periodi di imposta successivi, deve essere iscritto per un valore conforme a quello risultante dall'applicazione del documento OIC 15, espressamente richiamato anche dal § 7 della "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali" dell'OIC.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

A tale proposito, la “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell’OIC distingue tra:

- imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria (c.d. «imprese maggiori»);
- imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o micro imprese (c.d. «imprese minori»).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Se non vi fosse un tasso di mercato desumibile, la rilevazione iniziale del credito tributario, corrispondente alla detrazione spettante per quote costanti in 4, 5 o 10 periodi di imposta, potrebbe dunque avvenire sulla base del “costo sostenuto per gli investimenti previsti dalla norma, o una sua proporzione se inferiore, a seconda della normativa fiscale di riferimento”.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Ciò significa che (sempre se non vi fosse un tasso di mercato desumibile):

- nel caso del superbonus al 110%, la rilevazione iniziale del credito di imposta potrebbe avvenire per un valore pari al 100% del costo sostenuto per le spese agevolate;
- nel caso degli altri bonus edilizi, con percentuali di detraibilità inferiori al 100%, la rilevazione iniziale di imposta potrebbe avvenire per un valore pari alla percentuale del costo sostenuto per le spese agevolate corrispondente alla percentuale di detraibilità delle medesime, "a seconda della normativa fiscale di riferimento".

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Con riguardo ai crediti tributari corrispondenti a bonus edilizi, il tasso di attualizzazione di mercato è più che agevolmente desumibile dalle offerte commerciali che i principali gruppi bancari praticano per l'acquisto presso imprese dei crediti di imposta corrispondenti ai bonus edilizi:

- 100,00 euro di offerta di acquisto ogni 110,00 euro di valore nominale dei crediti corrispondenti alle detrazioni con orizzonte temporale di utilizzo a 4 o 5 anni (superbonus al 110%, sismabonus e bonus anti barriere architettoniche 75%), pari dunque a uno sconto finanziario del **9,09%**;

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Con riguardo ai crediti tributari corrispondenti a bonus edilizi, il tasso di attualizzazione di mercato è più che agevolmente desumibile dalle offerte commerciali che i principali gruppi bancari praticano per l'acquisto presso imprese dei crediti di imposta corrispondenti ai bonus edilizi:

- 80,00 euro di offerta di acquisto ogni 100,00 euro di valore nominale dei crediti corrispondenti a detrazioni con orizzonte temporale di utilizzo a 10 anni (ecobonus, bonus facciate e bonus casa 50%), pari dunque all'applicazione di uno sconto finanziario **del 20%**.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Il tasso di interesse di attualizzazione, che è implicito in uno sconto finanziario pari al 9,09% del valore nominale del credito tributario iscritto in bilancio, a fronte di un suo utilizzo in 5 quote costanti, di cui la prima a 6 mesi dalla data di chiusura del bilancio di esercizio in cui il credito viene iscritto (versamento del saldo IRES per il periodo di imposta cui si riferisce il bilancio di iscrizione del credito) e le successive quattro cadenzate a distanza di 12 mesi l'una dall'altra, **è pari al 3,97961%.**

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Il tasso di interesse di attualizzazione, che è implicito in uno sconto finanziario pari al 20% del valore nominale del credito tributario iscritto in bilancio, a fronte di un suo utilizzo in 10 quote costanti, di cui la prima a 6 mesi dalla data di chiusura del bilancio di esercizio in cui il credito viene iscritto (versamento del saldo IRES per il periodo di imposta cui si riferisce il bilancio di iscrizione del credito) e le successive quattro cadenzate a distanza di 12 mesi l'una dall'altra, **è pari al 5,08923%.**

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

L'iscrizione iniziale del contributo al costo ammortizzato consente di enucleare la sua componente finanziaria implicita e di rilevare a Conto economico il provento finanziario ad essa corrispondente "lungo il periodo di tempo in cui la legge consente di usufruire della detrazione fiscale" (Comunicazione OIC sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, § 10).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Tale provento finanziario corrisponde, in ciascun esercizio, al tasso di interesse di attualizzazione applicato sul valore residuo di costo ammortizzato del credito non ancora utilizzato.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

L'ammontare del provento finanziario di competenza di ciascuno degli esercizi, lungo i quali si sviluppa l'orizzonte temporale (quadriennale, quinquennale o decennale) di recupero del beneficio, segue una dinamica decrescente, perché si riduce man mano che, con gli utilizzi delle rate annuali, si riduce il valore residuo di costo ammortizzato del credito non ancora utilizzato.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Nel caso, ad esempio, di una spesa di 100.000,00 euro agevolata con il sismabonus all'85% ex art. 16 co. 1-quinquies del DL 63/2013, sostenuta nell'esercizio 2022, il valore nominale del bonus, pari a **85.000,00 euro**, dà luogo a utilizzi annuali in compensazione per 17.000,00 euro, a fronte dei quali risulta però iscritto in bilancio un costo ammortizzato del credito pari a **77.272,74 euro**, frutto della attualizzazione **al tasso del 3,97961%** di flussi finanziari futuri che, sempre a titolo di esempio, sono previsti in corrispondenza del 30 giugno di ciascuno dei 5 esercizi successivi (2023-2027) a quello del bilancio di esercizio al 31.12.2022 in cui il credito è stato iscritto.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

La differenza tra il valore nominale del bonus (85.000,00 euro) e il suo valore attuale iscritto nell'attivo sulla base del tasso di mercato (77.272,74 euro) rappresenta la componente di interessi impliciti che costituisce il provento finanziario complessivo (**7.727,26 euro**), da ripartire per competenza tra i 5 esercizi lungo i quali avviene l'utilizzo del bonus per quote costanti.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

UTILIZZO RATA	VAL. NOMINALE	VAL. ATTUALIZZATO	INTERESSI ATTIVI
30.6.2023	17.000,00	16.668,33	331,67
30.6.2024	17.000,00	16.042,36	957,64
30.6.2025	17.000,00	15.461,71	1.538,29
30.6.2026	17.000,00	14.921,62	2.078,38
30.6.2027	17.000,00	14.178,71	2.821,29
TOTALE	85.000,00	77.272,27	7.727,26

Contabilizzazione per impresa committente

Gli interessi attivi impliciti, pari complessivamente a 7.727,26 euro, vengono imputati per competenza a ciascuno degli esercizi del quinquennio 2023-2027 nella seguente misura decrescente:

- 2.806,18 euro di competenza dell'esercizio 2023, pari a 331,67 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2023, più i $\frac{2}{3}$ dei 957,64 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2024, più i $\frac{2}{5}$ dei 1.538,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2025, più i $\frac{2}{7}$ dei 2.078,38 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2026, più i $\frac{2}{9}$ dei 2.821,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2027;

Contabilizzazione per impresa committente

Gli interessi attivi impliciti, pari complessivamente a 7.727,26 euro, vengono imputati per competenza a ciascuno degli esercizi del quinquennio 2023-2027 nella seguente misura decrescente:

- 2.155,30 euro di competenza dell'esercizio 2024, pari a $\frac{1}{3}$ dei 957,64 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2024, più i $\frac{2}{5}$ dei 1.538,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2025, più i $\frac{2}{7}$ dei 2.078,38 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2026, più i $\frac{2}{9}$ dei 2.821,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2027;

Contabilizzazione per impresa committente

Gli interessi attivi impliciti, pari complessivamente a 7.727,26 euro, vengono imputati per competenza a ciascuno degli esercizi del quinquennio 2023-2027 nella seguente misura decrescente:

- 1.528,43 euro di competenza dell'esercizio 2025, pari a $\frac{1}{5}$ dei 1.538,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2025, più i $\frac{2}{7}$ dei 2.078,38 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2026, più i $\frac{2}{9}$ dei 2.821,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2027;

Contabilizzazione per impresa committente

Gli interessi attivi impliciti, pari complessivamente a 7.727,26 euro, vengono imputati per competenza a ciascuno degli esercizi del quinquennio 2023-2027 nella seguente misura decrescente:

- 923,86 euro di competenza dell'esercizio 2026, pari a $\frac{1}{7}$ dei 2.078,38 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2026, più i $\frac{2}{9}$ dei 2.821,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2027;
- 313,48 euro di competenza dell'esercizio 2027, pari a $\frac{1}{9}$ dei 2.821,29 euro di interessi impliciti nella quota utilizzabile nel 2027.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

In occasione dell'utilizzo della prima quota costante di 17.000,00 euro (30.6.2023), la quota capitale che riduce il costo ammortizzato del credito iscritto nell'attivo è pari a 16.668,33 euro (= 17.000,00 – 331,67).

La rilevazione contabile alla data di utilizzo della prima quota costante di 17.000,00 euro, alla data del 30.6.2023, è dunque:

Debiti tributari (D.12 SP)	a	diversi	17.000,00	
		Crediti tributari (C.II.5-bis SP)		16.668,33
		Proventi finanziari (C.16 CE)		331,67

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Al 31.12.2023, vanno poi rilevati gli interessi attivi maturati nell'esercizio relativamente alle residue 4 quote costanti il cui utilizzo ha luogo negli esercizi successivi.

Tali interessi attivi di competenza dell'esercizio 2023 sono pari ai $\frac{2}{3}$ della quota interessi della rata di detrazione che sarà utilizzata il 30.6.2024, più i $\frac{2}{5}$ della quota interessi della rata di detrazione che sarà utilizzata il 30.6.2025, più i $\frac{2}{7}$ della quota interessi della rata di detrazione che sarà utilizzata il 30.6.2026, più i $\frac{2}{9}$ della quota interessi della rata di detrazione che sarà utilizzata il 30.6.2027.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c. e per le micro imprese che lo redigono ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., è "fatta salva la possibilità [...] di non applicare il criterio del costo ammortizzato" ("Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali" dell'OIC, § 20).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

Se l'impresa si avvale della possibilità di non applicare il criterio del costo ammortizzato, deve allora iscrivere il credito tributario in bilancio al suo valore nominale "e contestualmente rileva un risconto passivo pari alla differenza tra il costo sostenuto per l'investimento edilizio e il valore nominale del credito" ("Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali" dell'OIC, § 20, lettera a, primo periodo).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

In verità, una differenza “tra il costo sostenuto per l’investimento edilizio e il valore nominale del credito” può esservi soltanto se il credito tributario che viene iscritto nell’attivo spetta a titolo di superbonus 110%, di cui all’art. 119 del DL 34/2020, perché in tutti gli altri casi vi è perfetta tra i due valori.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente

In ogni caso, quando il predetto presupposto si verifica, il secondo periodo della lett. a) del § 20 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell’OIC stabilisce che “il risconto passivo è imputato a conto economico nel periodo in cui la società committente utilizza la detrazione fiscale o quando cede il credito”.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente – sconto

Il § 6 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” specifica che l’impresa committente, nel caso in cui opti per lo sconto in fattura, “rileva il costo dell’investimento al netto dello sconto ottenuto”.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente – sconto

In pratica, l'impresa committente, che opta per la fruizione del beneficio nella forma di applicazione da parte del fornitore dello sconto sul corrispettivo, in luogo della detrazione fiscale scomputabile dall'imposta lorda sui redditi, non rileva in bilancio il corrispondente contributo (pari all'ammontare dello sconto applicato in fattura dal fornitore), bensì rileva direttamente il minor costo dell'investimento (al netto dello sconto ottenuto).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente – cessione

Se l'impresa, che effettua gli interventi agevolati, sceglie di beneficiare dei bonus edilizi cedendo a terzi il credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante per quote costanti in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi della lett. b) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, deve rilevare nel proprio bilancio di esercizio la cessione del credito di imposta.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa committente – cessione

Ovviamente, a monte della rilevazione della cessione del credito di imposta a banche, intermediari finanziari o altri soggetti terzi, l'impresa beneficiaria deve rilevare nella propria contabilità il credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante. L'eventuale differenza, tra il valore cui risulta iscritto il credito di imposta nell'attivo di bilancio e il corrispettivo di cessione, costituisce per l'impresa cedente un provento finanziario da rilevare nella voce C.16.d del Conto economico, oppure un onere finanziario da rilevare nella voce C.17 del Conto economico (Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, § 16).

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

Impresa appaltatrice degli interventi agevolati (o, nel caso di “bonus acquisti”, cedente le unità immobiliari agevolate) che, ai sensi dell’art. 121 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, può applicare al proprio committente lo sconto sul corrispettivo in fattura e può poi:

- utilizzare il credito di imposta, che matura a fronte dell’applicazione di quello sconto, in compensazione con i propri debiti tributari o contributivi;
- oppure cederlo a terzi.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

Per l'impresa fornitrice che applica lo sconto in fattura, ai sensi della lett. a) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, il credito di imposta che sorge a fronte dello sconto applicato costituisce una posta patrimoniale compensativa del minor credito che l'impresa vanta nei confronti del proprio cliente.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

La Comunicazione OIC sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali (§ 13) statuisce che “la società commissionaria che [...] ha concesso lo sconto in fattura al cliente iscrive il ricavo in contropartita ad un credito corrispondente alla sommatoria dei seguenti elementi”:

- l'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide;
- il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato.

Bonus edilizi

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

Il “**valore di mercato del bonus fiscale**” altro non può essere che il valore attuale dei flussi finanziari futuri del credito di imposta che deriva dal bonus fiscale, determinato applicando il tasso di interesse di mercato desumibile dalle offerte commerciali di acquisto dei crediti formulate dai principali gruppi bancari.

Obblighi di trasparenza delle erogazioni pubbliche

Erogazioni pubbliche

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

L'art. 1 co. 125-129 della L. 4.8.2017 n. 124 (**Legge annuale per il mercato e la concorrenza**) prevede specifici obblighi di trasparenza in capo ai soggetti che percepiscono erogazioni pubbliche.

Erogazioni pubbliche

Contabilizzazione per impresa appaltatrice

La norma è stata più volte modificata:

- Con il DL 21.6.2022 n.73 conv. L. 4.8.2022 (c.d. **DL «Semplificazioni fiscali»**) che ha semplificato le modalità di adempimento
- Con il DL 29.12.2022 n.298 conv L 24.2.2023 n.14 (c.d. **«Milleproroghe»**) che ha prorogato per il 2023 il termine per l'applicazione delle sanzioni irrogabili in caso di inadempimento degli obblighi in esame.

Erogazioni pubbliche

Ambito soggettivo di applicazione

I destinatari possono essere

1. ENTI NON COMMERCIALI

- soggetti di cui all'art. 13 L. 349/86, ossia associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e associazioni presenti in almeno cinque Regioni;
- soggetti di cui all'art. 137 del DLgs 206/2005, recante il codice del consumo, ossia associazioni dei consumatori e degli utenti a livello nazionale;
- associazioni, ONLUS e fondazioni
- cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri di cui al DLgs. 286/98.

Ambito soggettivo di applicazione

I destinatari possono essere

2. IMPRESE

- soggetti che esercitano attività di cui all'art. 2195 c.c. con obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese;
- soggetti che redigono bilancio in forma abbreviata (ai sensi dell'art. 2435-bis c.c.);
- soggetti non tenuti alla redazione della Nota integrativa (es.: imprenditori individuali, società di persone e micro imprese).

N.B. Secondo la **circolare Assonime 22.2.2019 n.5** gli obblighi dovrebbero applicarsi solo a beneficiari residenti o stabiliti nel territorio italiano, escludendo dunque i beneficiari esteri.

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

ENTI NON COMMERCIALI: sono tenuti a pubblicare le informazioni **entro il 30 giugno di ogni anno** (art. 1 co. 125 della L. 124/2017) nei propri siti internet o analoghi portali digitali. N.B.: Le cooperative sociali che svolgono attività in favore degli stranieri di cui al D.lgs.. 286/98 devono pubblicare trimestralmente l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale (art. 1 co. 125-sexies della L. 124/2017).

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

IMPRESSE SOGGETTE ALL'OBBLIGO DI ISCRIZIONE NEL REGISTRO DELLE IMPRESE: sono tenuti a pubblicare gli importi e le informazioni nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato (in questo caso, come rilevato da Assonime, il termine coincide con quello per l'approvazione dei bilanci annuali).

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

Come precisato dal comunicato XBRL Italia 22.1.2020 è possibile utilizzare:

- il campo testuale specifico presente nella tassonomia XBRL PCI 2018-11-04, indicando all'interno della cella il riferimento normativo (così come modificato dal DL 34/2019, conv. L. 58/2019);
- uno dei campi testuali generici disponibili nel tracciato della Nota integrativa in forma ordinaria (ad esempio, quelli di introduzione e di commento alla sezione "Nota integrativa, altre informazioni").

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

- Soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa: pubblicazione delle informazioni e degli importi sui propri siti internet o sui portali delle associazioni di categoria di appartenenza entro il 30 giugno di ogni anno (art. 1 co. 125-bis della L. 124/2017).

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

- **Possibilità di inserire l'informativa nella nota integrativa in luogo del sito internet:** La Relazione illustrativa e tecnica al DL 34/2019 precisava che, ove le imprese decidessero di redigere la Nota integrativa allegata al proprio bilancio d'esercizio, l'obbligo di trasparenza era assolto, "in alternativa", all'interno della Nota stessa. La questione prospettata sembra aver trovato una soluzione ad opera dell'art. 3 co. 6-bis del DL 73/2022 (c.d. DL "Semplificazioni fiscali"), prevedendo l'alternatività tra l'adempimento sul sito Internet, in relazione al quale resta fermo il termine del 30 giugno, e l'adempimento nella Nota integrativa, in tal modo concedendo un'importante semplificazione. L'art. 3 co. 6-bis del DL 73/2022 convertito per il termeni prevede che "per gli enti che provvedono nell'ambito della nota integrativa ... il termine ... è quello previsto per l'approvazione del bilancio dell'anno successivo".

Erogazioni pubbliche

Modalità di adempimento

- **Società in amministrazione controllata:** Secondo la circ. Assonime 32/2019 (§ 2.3) «le società in amministrazione controllata che predispongono più relazioni di gestione nell'arco dello stesso anno di esercizio, dovranno pubblicare i dati ... soltanto in una delle relazioni presentate durante l'anno di riferimento».

Erogazioni pubbliche

Ambito oggettivo di applicazione

Per effetto delle modifiche apportate dal DL 34/2019, gli obblighi di informativa riguardano (sia per gli enti non commerciali che per le imprese) "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria".

Erogazioni pubbliche

Ambito oggettivo di applicazione

- **non assume rilievo la localizzazione geografica del soggetto beneficiario**, né lo scopo per il quale l'erogazione viene ricevuta (fermo restando quanto già detto in riferimento ai beneficiari esteri)
- le **modalità di fruizione del beneficio** (erogazioni di denaro oppure minori versamenti di imposte) non rilevano, infatti, ai fini della disciplina in esame

Ambito oggettivo di applicazione

- **Contributi ad associazioni di categoria:** secondo la circ. Assonime 5/2019 (§ 2.3) non rientrano nel campo di applicazione della disciplina perché in questo caso il versamento è esercizio di libertà di associazione, tutelata dalla Costituzione.
- **Agevolazioni concesse a seguito della diffusione del coronavirus:** non sembrano dover essere oggetto dell'informativa in esame, trattandosi di aiuti aventi carattere generale.

Ambito oggettivo di applicazione

- **Aiuti di stato:** secondo la circ. Assonime 5/2019 le garanzie pubbliche rilasciate dal Fondo centrale di garanzia per le PMI e da SACE sui finanziamenti bancari potrebbero essere esclusi dagli obblighi di informativa.
- **Cinque per mille dell'IRPEF:** secondo la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali 25.6.2021 n. 6, rientra tra i vantaggi aventi "carattere generale" anche il contributo del cinque per mille, con la conseguenza che le somme introitate a tale titolo non sono soggette agli obblighi di pubblicità previsti dalla L. 124/2017.

Modalità di rendicontazione

Gli obblighi di informativa riguardano gli importi «effettivamente erogati», quindi occorre applicare il criterio di cassa, mentre non assume rilievo l'anno di competenza a cui le somme si riferiscono. **N.B.:** erogazioni in natura: il CNDCEC prevede il **criterio di competenza** per i contributi in natura.

Modalità di rendicontazione

INFORMAZIONI RILEVANTI E MODALITÀ ESPOSITIVE:

- i dati identificativi del soggetto beneficiario (se l'informativa è fornita su portali digitali riconducibili a soggetti terzi);
- i dati identificativi del soggetto erogante;
- l'importo dell'erogazione ricevuta;
- il periodo amministrativo di incasso;
- una breve descrizione della causale dell'attribuzione.

Modalità di rendicontazione

N.B.: erogazioni in natura: secondo la **circ. Min. Lavoro e Politiche sociali 2/2019** si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla Pubblica Amministrazione che ha attribuito il bene in questione; nel documento CNDCEC marzo 2019 si afferma che l'impresa deve considerare il valore di rilevazione iniziale del bene in bilancio; secondo la dottrina, se il beneficio consiste nella disponibilità dei locali di un ente pubblico a titolo gratuito, si deve presumibilmente tenere conto dei valori OMI.

Controlli spettanti a revisori e sindaci: qualora l'informativa sia fornita in bilancio, la verifica delle condizioni per l'iscrizione degli importi e della correttezza dell'informazione fornita spetta al soggetto incaricato della revisione legale.

Provenienza delle erogazioni

Gli obblighi di informativa riguardano gli importi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 30.3.2001 n. 165 (recante "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle Amministrazioni Pubbliche") e dai soggetti di cui all'art. 2-bis del DLgs. 33/2013.

- Risorse pubbliche di fonte europea/estera – esclusione: Secondo la circ. Assonime 5/2019 (§ 2.4), la disciplina riguarda esclusivamente le risorse pubbliche nazionali, restando escluse quelle riconducibili, direttamente o indirettamente, a soggetti pubblici di altri Stati (europei o extraeuropei) e alle istituzioni europee.
- Benefici ricevuti tramite fondi interprofessionali per il finanziamento dei corsi di formazione: Secondo la circ. Assonime 5/2019 (§ 2.4), considerato che i Fondi sono finanziati con i contributi delle stesse imprese beneficiarie e sono tenuti a rispettare specifici criteri di gestione improntati alla trasparenza, la pubblicazione nella Nota integrativa sembrerebbe ingiustificata

Erogazioni indicate nel registro nazionale degli aiuti di stato

Tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti beneficiari dall'art. 1 co. 125 e 125-bis della L. 124/2017, a **condizione che l'esistenza degli aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro venga dichiarata nella Nota integrativa del bilancio oppure sul sito Internet** o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza (art. 1 co. 125-quinquies della L. 124/2017) .

Limite di valore che esclude gli obblighi di pubblicazione

Gli obblighi di trasparenza non si applicano ove l'importo monetario sia inferiore a 10.000,00 euro nel periodo considerato (art. 1 co. 127 della L. 124/2017)

- **MODALITÀ DI COMPUTO DEL LIMITE**: Secondo Assonime (circ. 5/2019, § 2.3 e circ. 32/2019, § 2.3) la soglia di 10.000,00 euro dovrebbe essere riferita al totale dei vantaggi economici che il beneficiario ha ricevuto da un medesimo soggetto nel periodo di riferimento, «sia che il beneficio sia stato erogato con un unico atto, sia che l'erogazione sia avvenuta con una pluralità di atti». Secondo la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali 2/2019, il tenore letterale della disposizione induce invece a ritenere che il limite vada inteso in senso cumulativo e si riferisca cioè al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione.

Regime sanzionatorio

L'inosservanza degli obblighi decorsi 90 giorni dalla contestazione, comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minio di 2.000,00 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Regime sanzionatorio

TERMINE PER L'APPLICAZIONE DELLE SANZIONI:

- il termine per **l'anno 2021** inizialmente differito all'1.1.2022, è stato successivamente prorogato all'1.7.2022 (art. 11-sexiesdecies del DL 22.4.2021 n. 52, conv. L. 17.6.2021 n. 87, come modificato dall'art. 1 co. 28-ter del DL 30.12.2021 n. 228, conv. L. 25.2.2022 n. 15, c.d. "Milleproroghe").
- Per **l'anno 2022** è stato prorogato all'1.1.2023 (art. 3-septies del DL 228/2021, conv. L. 15/2022, c.d. "Milleproroghe").
- Per **l'anno 2023** è stato prorogato all'1.1.2024 (art. 22-bis co. 1 del DL 29.12.2022 n. 198, conv. L. 24.2.2023 n. 14, c.d. "Milleproroghe").

Regime sanzionatorio

TERMINE PER L'ADEMPIMENTO

Gli obblighi di informativa riguardano gli importi erogati "nell'esercizio finanziario precedente".

- L'obbligo informativo dovrebbe essere adempiuto:
- per i soggetti che inseriscono **l'informativa nella Nota integrativa**, in sede di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022;
- per i soggetti che inseriscono l'informativa **sui siti Internet, entro il 30.6.2023.**

Pertanto, ove lo stesso sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale ai sensi degli artt. 2364 co. 2 e 2478-bis co. 2 c.c., **anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche viene conseguentemente differita.**

ASPETTI CONTABILI E DI BILANCIO DELLA ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

Introduzione

Introduzione: termini

Le operazioni di assegnazione e cessione agevolata devono avvenire entro il 30/9/2023.

Per **l'assegnazione** entro tale data **dev'essere effettuato l'atto, a tal fine non rileva la data della relativa e propedeutica delibera assembleare.**

Le imposte sostitutive conseguenti all'operazione agevolata in parola **devono essere versate nei termini seguenti:**

- ✓ **il 60% entro il 30 settembre 2023;**
- ✓ **il 40% entro il 30 novembre 2023.**

È **ammessa la compensazione** del debito per le imposte sostitutive

Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Introduzione: requisiti soggettivi delle società

Sono **ammesse** alle assegnazioni ed alle cessioni agevolate **le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.**

Lo stato di liquidazione non preclude l'accesso alle agevolazioni.

Soggetti esclusi: coop, società consortili, consorzi, enti commerciali ed enti non commerciali (anche con esercizio prevalente dell'attività di impresa).

Introduzione: requisiti soggettivi dei soci

Per essere assegnatari, ovvero cessionari, in modo agevolato, **i soci devono essere iscritti nel libro soci, ove previsto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero entro 30 giorni dall'entrata in vigore della L. 197/2022, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.**

Non esistono vincoli per i soci:

- ✓ ammesse sia persone fisiche, che giuridiche;
- ✓ è irrilevante il regime fiscale (ammessi sia soggetti all'IRPEF, che all'IRES);
- ✓ è irrilevante la residenza fiscale (ammessi anche soci residenti all'estero).

Introduzione: requisiti soggettivi dei soci

Le operazioni agevolate sono ammesse anche se dopo il 30 settembre 2022 sono entrati nella compagine altri soggetti. In tal caso le assegnazioni e le cessioni agevolate non sono ammesse nei confronti dei nuovi soci, in quanto riservate a coloro i quali lo erano al 30 settembre 2022 ed al momento dell'operazione.

Introduzione: i beni agevolabili

Beni agevolabili

Beni immobili (terreni e fabbricati) non strumentali per destinazione ai sensi dell'art. 43, co. 2, primo periodo del TUIR

Beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali strumentali nell'attività propria dell'impresa

Introduzione: i beni agevolabili

Le caratteristiche del cespite oggetto di assegnazione o cessione agevolata **devono sussistere al momento dell'operazione, a prescindere da quando sono entrati a far parte del patrimonio sociale.**

Il cambio di destinazione effettuato in prossimità dell'operazione agevolata non configura un ipotesi di abuso del diritto.

Secondo le indicazioni del Notariato (Studio n. 20-2016/T) è opportuno che dall'atto (di assegnazione o di cessione) risulti la natura non strumentale del cespite.

Introduzione: tassazione in capo alla società

Le operazioni possono determinare l'insorgere di differenziali imponibili sia ai fini delle imposte sui redditi, che dell'IRAP.

La plusvalenza è data dall'eventuale differenza positiva tra il valore normale del bene assegnato ed il suo costo fiscalmente riconosciuto.

In caso di beni merce, non si generano plusvalenze, comunque l'eventuale differenziale positivo sopra descritto è imponibile.

L'agevole prevede la tassazione dei differenziali positivi con un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Introduzione: tassazione in capo alla società

Secondo il comma 102, dell'articolo 1, della L. 197/2022, «**per gli immobili, su richiesta della società** e nel rispetto delle condizioni prescritte, **il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto** dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

Introduzione: tassazione in capo alla società

La **base imponibile** (differenziale positivo tra valore normale o catastale e valore fiscale) **è tassata all'8% (10,5%** se la società è stata non operativa per almeno due dei tre periodi di imposta antecedenti all'assegnazione o alla cessione agevolata, i soggetti «solari» devono monitorare gli esercizi 2020, 2021 e 2022).

Introduzione: tassazione in capo alla società

L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare componenti del patrimonio netto (riserve di utili e/o di capitale, nonché il capitale sociale).

Le riserve in sospensione d'imposta eventualmente annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Aspetti contabili e di bilancio delle operazioni di assegnazione agevolata dei beni ai soci

Definizione di assegnazione ai soci

Il codice civile **non fornisce una definizione** dell'operazione, che **trae il suo fondamento dal rapporto societario**.

L'assegnazione è un'attribuzione patrimoniale in favore del socio.

**Cause che originano
l'assegnazione ai soci**



- ✓ Distribuzione di utili in natura
- ✓ Riduzione del capitale per esuberanza
- ✓ Attribuzione in occasione della liquidazione
- ✓ Attribuzione in occasione di recesso o esclusione del socio

Definizione di assegnazione ai soci

«In merito alle **assegnazioni** di beni in quanto trovando il loro fondamento nel rapporto societario sono configurabili solo **ogni qual volta la società proceda, nei confronti dei soci, alla restituzione in natura di capitale e/o riserve di capitale oppure alla distribuzione in natura di utili e/o riserve di utili**» (Consiglio Nazionale del Notariato n. 20-2016/T).

L'operazione «viene a configurarsi **ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili**» (circolare n. 112, 21/5/1999).

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

«L'assegnazione dei beni ai soci comporta la **necessità di annullare riserve contabili** (di utili e/o di capitale) **in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione**. Tale valore **può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile**. Ne deriva che è **possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili** di utili e/o di capitale **almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione**» (circolare n. 37/E, 16/9/2016).

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Come osservato dal Notariato (Studio n. 73-2017/T), nelle **società di capitali ed in quelle di persona in contabilità ordinaria il valore contabile del bene assegnato non può eccedere l'ammontare delle riserve e/o del capitale, neanche con il consenso unanime dei soci.**

Tale principio **non si applica per le società di persone in contabilità semplificata.**

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

«I soci potranno anche attribuire ai beni da assegnare un valore diverso da quello di libro (inferiore o superiore) ma tale scelta non potrà comportare una deroga al rispetto della integrità del capitale sociale e dei principi contabili» (Notariato, cit.).

Esempi: valore contabile bene 100, valore riserve e capitale 100.

- ✓ Assegnazione a 100 ammessa (valore = riserve e capitale).
- ✓ Assegnazione a 50 ammessa (valore < riserve e capitale), minusvalenza 50.

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Esempio: valore contabile bene 150, valore riserve e capitale 100.

- ✓ Assegnazione a 150 non ammessa (valore > riserve e capitale).

Non è possibile procedere nemmeno riducendo il valore del bene a 100.

«Se fosse assegnato un bene per un valore inferiore a quello contabile si realizzerebbe un'operazione in contrasto non solo con le norme che impongono che il bilancio rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società (arg. ex art. 2423 – 2 comma cc.) ma anche con le altre norme poste a tutela della integrità del capitale. Potrebbero emergere perdite e relative modalità di copertura non consentite dall'ordinamento; oppure si rischierebbe di liberare poste di bilancio che non avrebbero potuto essere distribuite» (Notariato, cit.).

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Per procedere all'operazione, è **consentito un incremento del patrimonio netto mediante l'apporto di nuove risorse, che dovrà emergere da una situazione patrimoniale aggiornata debitamente approvata dall'assemblea dei soci.**

Esempio: valore contabile 100, riserve/capitale 150.

- ✓ Assegnazione a 150 ammessa (valore < riserve e capitale), plusvalenza 50.

Esempio: valore contabile 200, riserve/capitale 100.

- ✓ per trasferire un bene di valore contabile di 200 e in presenza di riserve/capitale per 100 non si può procedere con l'assegnazione neanche riducendo il valore del bene a 100. **La riduzione del valore del bene può essere ritenuta legittima solo se effettuata all'interno del limite massimo delle riserve di utili/capitale distribuibili per esigenze di rispetto dei principi contabili e di tutela della integrità del capitale.**

«Riepilogando:

Se si abbiano riserve per 100 e valore del bene per 100 si potrà abbattere detto valore (bene) portandolo a un importo inferiore a 100 perché viene comunque rispettato il limite di 100 (riserve).

Se invece si abbiano riserve per 100 e valore del bene per 200 non si potrà proprio procedere neanche abbattendo il valore del bene a 100 perché la modifica al ribasso non avrebbe la “copertura iniziale della riserva”.

In sintesi **il valore del bene può anche essere modificato ma sempre tenendo fermo il riferimento all'ammontare di riserve e capitale che non può essere toccato»**
(Notariato cit.).

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Il Notariato (Studio cit.) precisa che «**L'unica operazione in cui la rappresentazione contabile non assume la stessa rilevanza è la liquidazione finale della società che può concludersi con l'assegnazione di beni ai soci a seguito della approvazione del piano finale di riparto, perché solo in questa fase, a differenza delle altre operazioni attributive, le norme a tutela della integrità del capitale non assolvono alla medesima funzione**».

In tale fase della vita della società, tuttavia, sono necessarie **cautele particolari**.

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Nel caso prospettato, infatti, **va verificato con attenzione che l'assegnazione ai soci non pregiudichi i diritti dei terzi creditori. I soci, infatti, hanno diritto a ricevere il residuo attivo di liquidazione solo dopo che siano stati soddisfatti tutti i creditori sociali** (fornitori, fisco, enti previdenziali, dipendenti, ecc.).

Ne consegue che **in caso di liquidazione appare opportuno procedere all'assegnazione dei beni ai soci solo se, al netto di quanto ad essi assegnato, risulti un attivo residuo tale da soddisfare integralmente tutti i creditori della società.**

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Articolo 2491, comma 2, c.c., «**i liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie**».

Essi, quindi, nel distribuire acconti, dovranno quindi agire con prudenza (oltre che con professionalità e diligenza) e qualora non lo facciano e ciò arrechi dei danni ai creditori sociali ne risponderanno personalmente e solidalmente.

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Inoltre, l'ultimo comma dell'articolo 2495, **successivamente all'avvenuta cancellazione della società dal Registro delle Imprese, consente ai creditori sociali non soddisfatti di agire nei confronti dei soci per il recupero dei loro crediti non soddisfatti**. I soci ne rispondono fino alla concorrenza delle somme da riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. **I creditori possono agire anche nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa.**

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Articolo 36, comma 1, D.P.R. 602/1973 (responsabilità fiscali): «**i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti**».

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Articolo 36, comma 3, D.P.R. 602/1973, se i soci **«hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria».**

Assegnazione ai soci e verifica del patrimonio netto

Visto il quadro sopra delineato, **in caso di incapienza di attivo della liquidazione, potrebbe essere preferibile la cessione agevolata in favore dei soci.** Ciò, evidentemente, **a condizione che sia realizzata a valori di mercato. Soprattutto nel caso in cui risulti difficile procedere alla vendita dei cespiti oggetto di cessione agevolata, la cessione in favore dei soci consentirebbe di acquisire più rapidamente risorse da destinare alla soddisfazione dei terzi creditori.**

Assegnazione e par condicio soci

La distribuzione di utili, riserve di utili o di capitale, nonché la restituzione del capitale può avvenire sia mediante somme di denaro, che in beni.

Come evidenziato, **l'assegnazione costituisce un'attribuzione patrimoniale natura in favore del socio.**

Tali operazioni devono **avvenire nel rispetto della *par condicio* tra i soci**, vale a dire nei confronti di tutti i soci nel rispetto delle percentuali di partecipazione degli stessi al capitale sociale.

Assegnazione e par condicio soci

L'assegnazione dei beni a tutti i soci in comproprietà garantisce il rispetto della *par condicio*.

Nel caso si voglia evitare l'assegnazione dei beni agevolati in comproprietà tra tutti i soci, **è possibile assegnarli interamente ad uno, ovvero alcuni soci, ed agli altri beni non agevolabili, nonché denaro.**

Una siffatta assegnazione **non determina il venir meno delle agevolazioni in capo alla società ed ai soci.**

In favore della possibilità di assegnare solo ad uno, ovvero ad alcuni soci, i beni agevolati ed agli altri, al fine di rispettare la par condicio, altri beni, ovvero denaro, si è espresso il Consiglio Nazionale del Notariato con lo Studio n. 73-2017/T (risposte 5.3.1 e 5.3.2).

Assegnazione e par condicio soci

In particolare, in tale documento è stata **ammessa anche la possibilità dell'assegnazione non proporzionale, nel caso vi sia "unanimità dei consensi dei soci e il rispetto del principio dell'integrità del patrimonio nonché dei principi fondamentali dell'ordinamento giuridico come il rispetto del divieto del patto leonino di cui all'articolo 2265 c.c."**.

In riferimento all'assunzione del consenso assembleare per la delibera di assegnazione, opportunamente, il CNDCEC nel *Documento* (v. *infra*) suggerisce di ottenere l'unanimità dei consensi in ogni caso.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

L'aspetto contabile è marginalmente richiamato dall'Agenzia delle Entrate: «Resta fermo, ovviamente, che **il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili** di riferimento» (circolare n. 37/E, 16/9/2016).

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

I principi contabili OIC non disciplinano l'assegnazione dei beni ai soci.

In occasione della analoga operazione disciplinata dall'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 208/2015 il **CNDCEC ha emanato il Documento «L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi»** (marzo 2016).

L'assegnazione è **disciplinata dai principi contabili internazionali: IFRIC 17** relativo alle distribuzioni di attività non rappresentate da disponibilità liquide ed alle distribuzioni che offrono ai soci la possibilità di ricevere attività non rappresentate da disponibilità liquide in alternativa ai contanti.

Il Documento contiene anche una bozza di verbale assembleare di assegnazione.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Il Notariato (Studio n. 73-2017/T) ha evidenziato che **«l'assegnazione di beni ai soci deve essere rappresentata sul piano contabile soprattutto per consentire la verifica di eventuali ricadute sul capitale sociale a tutela della sua integrità»**.

La rappresentazione contabile dell'operazione è rilevante in tutte le ipotesi nelle quali la stessa può essere declinata: distribuzione di riserve, riduzione di capitale, recesso, esclusione. «L'unica operazione in cui la rappresentazione contabile non assume la stessa rilevanza è la liquidazione finale della società che può concludersi con l'assegnazione di beni ai soci a seguito della approvazione del piano finale di riparto, perché solo in questa fase, a differenza delle altre operazioni attributive, le norme a tutela della integrità del capitale non assolvono alla medesima funzione» (Notariato, cit.).

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Come precisato nel *Documento* del CNDCEC, «indipendentemente dalla circostanza che determina l'assegnazione, dalla lettura dell'operazione **si possono verificare in ambito societario tre situazioni**:

- i soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile;
- i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile».

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

A prescindere dalle 3 ipotesi precedenti, ragionevolmente, **il valore di attribuzione del bene dev'essere pari al valore di mercato**, vale a dire quello che **ai fini fiscali è identificato con il valore normale**.

Il valore di mercato può essere individuato attraverso quotazioni (valori O.M.I., quotazioni auto usate, ecc.), nonché attraverso apposite perizie di stima.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

In pratica, **il valore di assegnazione ai fini civilistici (contabili) è deciso dai soci.**
Non assume rilevanza ai fini fiscali. Infatti la base imponibile dell'imposta sostitutiva ne prescinde, ed è così determinata:

VALORE NORMALE (O CATASTALE)

(-) VALORE FISCALE

(=) BASE IMPONIBILE

L'eventuale assenza della base imponibile non inficia la possibilità dell'assegnazione agevolata.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Esempio assegnazione immobile iscritto tra le immobilizzazioni (in tutti gli esempi contabili si prescinde dalla eventuale rilevazione dell'IVA).

Costo storico	1.000
Fondo ammortamento	(500)
Valore netto contabile	500
Capitale sociale	1.000
Riserve disponibili	1.000
Socio A	50%
Socio B	50%

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 1: **il bene ha un valore di mercato pari al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 500).

Non si determina alcun plus/minusvalenza.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva	500	
Debiti verso socio A		250
Debiti verso socio B		250
	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso socio A	250	
Debiti verso socio B	250	

Rispetto *par condicio* tra i soci, che divengono comproprietari al 50% ciascuno dell'immobile

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Nel caso in cui si voglia assegnare l'immobile solo ad un socio, per il rispetto della *par condicio*, è possibile assegnare all'altro socio beni diversi (anche non agevolati), ovvero pagare i dividendi (non in natura).

Riserva	1.000	
Debiti verso socio A		500
Debiti verso socio B		500
	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso socio A	500	
Banca		500
Debiti verso socio B	500	

Delibera

Assegnazione

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 2: **il bene ha un valore di mercato inferiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 300).

Si determina una minusvalenza pari a 200.

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva		300	
Debiti verso soci			300
	Immobilie		1.000
Fondo amm.to		500	
Debiti verso soci		300	
Minusvalenza		200	

Delibera

Assegnazione

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Attenzione: a meno che l'immobile non abbia perso valore interamente nel 2023, **non dovrebbe concretizzarsi tale ipotesi.**

OIC 9:

- prg 9 «si definisce **perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile**».
- prg. 14 «**se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore**».

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Articolo 2426, comma 1, n. 3, c.c.: **l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti di valore durevolmente inferiore al costo storico al netto degli ammortamenti, deve essere iscritta a tale minor valore.**

In tale ipotesi, quindi, sarebbe opportuno svalutare l'immobile già nel bilancio 2022

Svalutazione immobili	Fondo svalutazione	200
	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to		500
Debiti verso soci		300
Fondo svalutazione		200

Rilevazione 2022

Modifica articolo assegnazione

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 3: **il bene ha un valore di mercato superiore al valore contabile ed i soci lo attribuiscono a tale valore** (valore di mercato 800, plusvalenza 300).

I soci possono optare per tre impostazioni contabili:

- 3.a) assegnazione a valore netto contabile;
- 3.b) assegnazione a valore di mercato con incremento del valore dell'immobile attraverso il patrimonio netto;
- 3.c) assegnazione a valore di mercato con evidenza della plusvalenza al conto economico.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 3.a: **la contabilizzazione è analoga al caso 1.**

Criticità:

- rappresentazione contabile non fedele rispetto al reale valore economico dell'operazione;
- non praticabile in caso di più soci ed attribuzione dell'immobile solo ad uno (gli altri dovrebbero accettare di incassare un dividendo inferiore al socio a cui viene assegnato l'immobile);
- in ipotesi di beni interamente ammortizzati l'assegnazione avverrebbe ad un valore nullo.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Per effetto della delibera e del successivo atto di assegnazione si rileva quanto segue:

Riserva	800	
	Debiti verso soci	800
	Immobilie	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso soci	800	
Riserva		300

Delibera

Assegnazione

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 3.b: **rilevazione del plusvalore con aumento del patrimonio netto.**

Osservazioni:

- ✓ **con tale rilevazione si crea una riserva che potrebbe ovviare alla mancanza di riserve disponibili necessarie per il perfezionamento dell'operazione;**
- ✓ **si evidenzia l'effettivo valore del debito nei confronti dei soci ed l'effettivo valore dell'operazione.**

Il Documento del CNDCEC, in accordo con la disciplina dei soggetti IAS, suggerisce un'altra ipotesi di contabilizzazione.

Aspetti contabili dell'assegnazione ai soci

Caso 3.c: **rilevazione del plusvalore con evidenza della plusvalenza nel conto economico.**

Per effetto dell'atto di assegnazione si rileva quanto segue:

	Immobilabile	1.000
Fondo amm.to	500	
Debiti verso soci	800	
Plusvalenza		300

Assegnazione

Aspetti contabili e di bilancio delle operazioni di cessione agevolata dei beni ai soci

Differenze delle cessioni rispetto alle assegnazioni

- ✓ **Non comporta una diminuzione del patrimonio netto, quindi non subisce il vincolo della necessaria presenza di patrimonio disponibile.**
- ✓ **La contropartita della cessione è un pagamento. E' possibile la compensazione con crediti vantati dai soci (ad esempio per finanziamenti).**
- ✓ **Non richiede il rispetto della *par condicio* tra i soci.**

Attenzione: la scelta tra l'assegnazione o la cessione è assolutamente libera.

Il corrispettivo della cessione agevolata

Analogamente a quanto evidenziato per le assegnazioni, **il corrispettivo dovrebbe essere assunto** (ai fini civilistici) **secondo il valore di mercato del cespite**.

Una diversa fissazione, ad esempio con valori inferiori a quello di mercato, potrebbe essere lesiva dei diritti dei terzi e degli altri soci.

Ai fini della tassazione (base imponibile dell'imposta sostitutiva), **il corrispettivo fissato tra le parti non assume rilievo se inferiore al valore normale del bene**, ovvero, **in caso di opzione per il valore catastale, è assunto in misura non inferiore ad uno dei due**.

Il corrispettivo della cessione agevolata

Attenzione: ai fini IVA «trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso, **la base imponibile sarà determinata secondo le regole ordinarie** contenute nel primo comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale **costituisce base imponibile l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente**» (circolare n. 26/E, 1/6/2016), **anche se ai fini delle imposte sostitutive la base imponibile è stata determinata in base al valore catastale.**

L'eventuale fissazione di corrispettivi 'simbolici' potrebbe essere contestata dall'Agenzia delle Entrate quale occultamento del corrispettivo.

Aspetti contabili della cessione ai soci

A) Esempio cessione immobile iscritto tra le immobilizzazioni.

Costo storico	1.000
Fondo ammortamento	(500)
Valore netto contabile	500

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).

Non si determina alcun plus/minusvalenza.

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilie	1.000
Fondo amm.to		500
Cliente socio A		500

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).

Si determina una minusvalenza pari a 200.

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilie	1.000
Fondo amm.to	500	
Minusvalenza	200	
Cliente socio A	300	

Attenzione: come per il caso dell'assegnazione, **è preferibile procedere ad una svalutazione nel bilancio 2022 e non evidenziare la minusvalenza al momento della cessione nel 2023.**

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 3: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).

Si determina una plusvalenza pari a 300.

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Immobilabile		1.000
Fondo amm.to		500	
	Plusvalenza		300
Cliente socio A		800	

Aspetti contabili della cessione ai soci

B) Esempio cessione immobile iscritto tra le rimanenze (valore al costo 500).

Caso 1: **corrispettivo pari al valore contabile** (corrispettivo 500).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	500
Cliente socio A	500	

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	500
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2023	0

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A		200

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	200
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2023	(300)

Aspetti contabili della cessione ai soci

Attenzione:

- ✓ **le rimanenze sono valutate al costo di acquisto o produzione, ovvero al minor valore di realizzazione tenuto conto dell'andamento del mercato** (articolo 2426, comma 1, n. 9);
- ✓ **«le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile»** (OIC 13, prg. 54).

Aspetti contabili della cessione ai soci

Ne consegue che **andrebbe rilevata la svalutazione nel bilancio 2022.**

Svalutazione rimanenze	Fondo svalutazione rimanenze	200
	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A		300
Fondo svalutazione rimanenze		200

Rilevazione 2022

Modifica articolo cessione

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 2: **corrispettivo inferiore al valore contabile** (corrispettivo 300).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	200
Cliente socio A		200

Esistenze iniziali	(500)
Rimanenze finali (svalutate)	200
Effetto sul conto economico 2022	(300)
Esistenze iniziali	(200)
Ricavi vendita	200
Rimanenze finali (svalutate)	0
Effetto sul conto economico 2023	0

Aspetti contabili della cessione ai soci

Caso 3: **corrispettivo superiore al valore contabile** (corrispettivo 800).

Per effetto dell'atto di cessione si rileva quanto segue:

	Ricavi vendita immobile	800
Cliente socio A		800

Esistenze iniziali	(500)
Ricavi vendita	800
Rimanenze finali	0
Effetto sul conto economico 2023	300

Aspetti contabili e di bilancio comuni alle operazioni di assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci

Le rilevazione contabile dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dev'essere contabilizzate nella voce 20) del conto economico, tra le imposte sul reddito.

Aspetti contabili dell'operazione

OIC 16 «**Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante, ai sensi dell'articolo 2423-ter comma 3, e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, numero 9, codice civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento».**

Valutare ricollocazione in bilancio, sia per l'assegnazione, che per la cessione.

Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 2), c.c.

«**I movimenti delle immobilizzazioni**, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio».

Sia per i bilanci in forma ordinaria, che abbreviata ex articolo 2435-bis c.c.

Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 4), c.c.

«Le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni».

Solo per i bilanci in forma ordinaria.

Informativa dell'operazione in nota integrativa

Secondo le indicazioni del CNDCEC contenute nel *Documento*, **nonostante l'operazione sia effettuata a valori di mercato, considerato anche il suo impatto sull'accantonamento delle imposte, è opportuno menzionarla esplicitamente in nota integrativa.**

Informativa dell'operazione in nota integrativa

Articolo 2427, comma 1, n. 22-bis, c.c.

«le **operazioni realizzate con parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, **qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato**. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per **comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società**».

Si rende applicabile qualora l'operazione non sia conclusa a valori di mercato.