



SETTORE

REDDITO D'IMPRESA

**ASSEGNAZIONE / CESSIONE /
TRASFORMAZIONE AGEVOLATA: I NUOVI
CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

RIFERIMENTI

- Art. 1, commi da 115 a 120, Legge n. 208/2015
- Circolari Agenzia Entrate 1.6.2016, n. 26/E e 16.9.2016, n. 37/E
- Informative SEAC 25.1.2016, n. 25, 15.2.2016, n. 49, 8.6.2016, n. 177, 16.6.2016, n. 187 e 15.9.2016, n. 260

IN SINTESI

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in merito all'assegnazione / cessione agevolata dei beni ai soci.

In particolare i chiarimenti riguardano:

- *il trattamento contabile e i riflessi fiscali dell'assegnazione;*
- *il trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione;*
- *gli effetti fiscali in capo ai soci ed in particolare per i soci di società di persone;*
- *l'assegnazione dei beni in caso di recesso;*
- *la determinazione della base imponibile IVA;*
- *la rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo IVA;*
- *l'applicazione dell'imposta di registro minima.*

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDA OPERATIVE fisco



Come noto, la Finanziaria 2016 ha previsto la possibilità di:

- **assegnazione / cessione agevolata** di beni ai soci, nonché di trasformazione agevolata in società semplice (Informativa SEAC [8.6.2016, n. 177](#) e [24.6.2016, n. 194](#));
- **estromissione agevolata** dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale (informativa SEAC [16.6.2016, n. 187](#)).

Con la Circolare 1.6.2016, n. 26/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i **primi chiarimenti** in merito a tali operazioni.

Recentemente, la stessa Agenzia, con la Risoluzione 13.9.2016, n. 73/E ha istituito i **codici tributo** utilizzabili per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta (Informativa SEAC [15.9.2016, n. 260](#)) e, con la Circolare 16.9.2016, n. 37/E, ha divulgato la **seconda tranche di precisazioni** volte "a chiarire aspetti peculiari evidenziati dagli organi di stampa, dai rappresentanti delle associazioni di categoria e degli ordini professionali", di seguito esaminati.

1. TRATTAMENTO CONTABILE E RIFLESSI FISCALI DELL'ASSEGNAZIONE

Ai fini dell'assegnazione è richiesto l'**annullamento di riserve** (di utili / di capitali) **pari al valore contabile "attribuito al bene in sede di assegnazione"**.

Pertanto, soltanto in presenza di **riserve corrispondenti almeno a tale valore**, è possibile procedere all'operazione in esame.

Il valore contabile attribuito al bene:

- può essere pari, inferiore o superiore rispetto al "*precedente valore netto contabile*";
- va individuato avendo riguardo ai Principi contabili.

1.1 Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni

In caso di assegnazione di un bene **iscritto tra le immobilizzazioni**, la differenza tra il valore contabile attribuito al bene e il valore netto contabile può comportare l'emersione di una **plusvalenza** a Conto economico.

Tale plusvalenza (valore contabile attribuito – valore netto contabile):

- può **risultare maggiore rispetto a quella fiscale** (valore normale / catastale – valore netto contabile) su cui è dovuta l'imposta sostitutiva (8% - 15%);
- è **irrilevante fiscalmente** (non tassabile), in quanto l'imposta dovuta per l'assegnazione sostituisce la tassazione ordinaria ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP e pertanto va **neutralizzata nel mod. UNICO** tramite una **variazione in diminuzione**;
- concorre alla **formazione del risultato d'esercizio 2016**. Qualora quest'ultimo sia positivo (utile), la stessa confluisce nelle riserve disponibili di patrimonio netto e pertanto, **in caso di distribuzione**, configura un **dividendo tassabile** in capo ai soci;
- costituisce un componente positivo della gestione caratteristica e pertanto è rilevante ai fini del calcolo degli interessi passivi deducibili ex art. 96, TUIR (30% del ROL) e delle spese di rappresentanza ex art. 108, comma 2, TUIR.

1.2 Componenti positivi derivanti dall'assegnazione di beni merce

Nel caso in cui l'assegnazione riguardi un **bene merce**, la **differenza positiva** rilevata contabilmente (ricavi – costi):

- è **irrilevante fiscalmente** (non tassabile) ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP;
- concorre alla **formazione del risultato d'esercizio 2016**. Qualora quest'ultimo sia positivo (utile), la stessa confluisce nelle riserve disponibili di patrimonio netto e pertanto, **in caso di distribuzione**, configura un **dividendo tassabile** in capo ai soci;
- costituisce un componente positivo della gestione caratteristica e pertanto è rilevante ai fini del calcolo degli interessi passivi deducibili ex art. 96, TUIR (30% del ROL) e delle spese di rappresentanza ex art. 108, comma 2, TUIR.

1.3	Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata
<p>Qualora dall'assegnazione di un bene iscritto tra le immobilizzazioni si generi una minusvalenza, la stessa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è irrilevante (indeducibile) ai fini delle imposte dirette; • è rilevante (deducibile) ai fini IRAP <i>“sulla base del principio della presa diretta dal bilancio”</i>; • riduce il ROL ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96, TUIR. <p>In relazione ad un bene merce la differenza negativa rilevata contabilmente (ricavi – costi):</p> <ul style="list-style-type: none"> • è rilevante (deducibile) ai fini delle imposte dirette qualora sia stata determinata in misura pari al valore normale ex art. 9, TUIR; • è rilevante ai fini IRAP <i>“sulla base del principio della presa diretta dal bilancio”</i>; • riduce il ROL ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96, TUIR. 	

1.4	Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione						
<p>Come accennato, a seguito dell'assegnazione vanno annulate riserve in misura pari al valore contabile attribuito al bene, che può risultare diverso da quello normale / catastale assunto ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.</p> <p>Tra le riserve utilizzabili rientrano quelle in sospensione d'imposta, per le quali va effettuato un ulteriore versamento a titolo di imposta sostitutiva pari al 13%. L'imposta è dovuta sull'ammontare delle riserve annullate, ancorché diverse dal valore normale / catastale del bene.</p> <p>Le riserve in sospensione d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • possono essere annulate per un importo non superiore al valore contabile utilizzato per l'assegnazione; • vanno utilizzate dopo aver annullato le altre riserve (di utili / di capitale) già disponibili. <p>In merito l'Agenzia propone il seguente esempio.</p>							
<p>Esempio</p> 	<p>Una società intende avvalersi dell'assegnazione e presenta la seguente situazione:</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tbody> <tr> <td>Riserve di utili</td> <td style="text-align: right;">30</td> </tr> <tr> <td>Riserve di capitale</td> <td style="text-align: right;">50</td> </tr> <tr> <td>Riserve in sospensione d'imposta</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> </tbody> </table> <p>Al bene assegnato è attribuito un valore contabile pari a 90.</p> <p>Ai fini dell'assegnazione devono quindi essere annullate riserve in misura pari a 90. In particolare la società utilizzerà:</p> <ul style="list-style-type: none"> • riserve di utili 30 • riserve di capitale 50 • riserve in sospensione d'imposta (90 – 30 – 50) 10 <p>L'annullamento delle riserve in sospensione d'imposta, in misura non superiore a 10, richiede il versamento dell'imposta sostitutiva del 13%.</p>	Riserve di utili	30	Riserve di capitale	50	Riserve in sospensione d'imposta	100
Riserve di utili	30						
Riserve di capitale	50						
Riserve in sospensione d'imposta	100						
	<p>Ai fini dell'assegnazione è inapplicabile la presunzione ex art. 47, comma 1 secondo periodo, TUIR in base alla quale, a prescindere dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili.</p> <p>Tale disapplicazione riguarda, come precisato dall'Agenzia, “l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva”.</p>						

2. ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA: PRECISAZIONI

2.1 Beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto

Richiamando quanto già chiarito nella citata Circolare n. 26/E, l'Agenzia ribadisce che:

- le **società non obbligate alla tenuta del libro soci** (ad esempio, società di persone), che devono **provare l'identità dei soci al 30.9.2015** "con idoneo titolo avente data certa", possono utilizzare a tal fine l'**atto di trasferimento della partecipazione**;
- **non rientrano** tra i beni assegnabili in modo agevolato i **singoli diritti reali afferenti i beni**, quali, ad esempio, il diritto di **usufrutto / nuda proprietà** ovvero i **diritti edificatori**.

Al fine di meglio precisare tale "limitazione", l'Agenzia chiarisce ora che ciò **non comporta preclusioni ad assegnare / cedere il bene**. Così, ad esempio, la società **può fruire della disciplina agevolata** qualora **si realizzi la fuoriuscita del bene** dal patrimonio societario nei seguenti casi:

- la società è titolare di un diritto reale (ad esempio, nuda proprietà del bene dato in usufrutto al socio) e assegna / cede definitivamente il bene al socio, "liberandosi" del suo diritto reale;
- la società ha la piena proprietà del bene e assegna / cede ai soci i diversi diritti reali (l'usufrutto ad un socio e la nuda proprietà ad un altro socio).

2.2 Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi

Come accennato, se il **valore normale / catastale dei beni assegnati è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto**, la base imponibile per la determinazione dell'**imposta sostitutiva è pari a zero** e la relativa **minusvalenza non è deducibile** se generata dall'assegnazione di un bene **diverso da un bene merce**.

In presenza di assegnazione sia di **beni merce** che di **beni iscritti tra le immobilizzazioni**, le **componenti negative** di reddito derivanti dall'**assegnazione di beni merce** riducono le **componenti positive** sulle quali va applicata l'imposta sostitutiva.

2.3 Beni concessi in affitto d'azienda

Con riferimento a beni facenti parte di un complesso immobiliare concesso in affitto d'azienda, l'Agenzia chiarisce che:

- **non è possibile** assegnare / cedere **un singolo bene facente parte del contratto d'affitto d'azienda**, in quanto detto contratto ha ad oggetto una universalità di beni. Ciò anche nel caso in cui la società **svolga l'attività di affitto d'azienda** in via esclusiva / prevalente;
- **è possibile** assegnare / cedere **singoli beni** ricompresi nel contratto d'affitto d'azienda **se gli stessi, prima dell'assegnazione / cessione, non rientrano più nel contratto d'affitto** del complesso aziendale.

3. EFFETTI FISCALI IN CAPO AI SOCI

3.1 Pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione

Come accennato, qualora per effetto dell'assegnazione siano **annullate riserve in sospensione d'imposta** (ad esempio, riserva di rivalutazione non affrancata), le stesse sono assoggettate ad un'**imposta sostitutiva del 13%**. Nella Circolare n. 37/E in esame l'Agenzia chiarisce che il **pagamento dell'imposta sostitutiva** da parte della società, **risulta definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari**.

L'irrelevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva da parte della società opera **a condizione che la riserva non sia già stata utilizzata in precedenza ai fini della determinazione del reddito del socio**. Sul punto l'Agenzia evidenzia che "ordinariamente" la riserva in sospensione d'imposta origina da una specifica legge di rivalutazione relativamente alla quale la società:

- **ha optato** per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (attribuendo rilevanza fiscale alla rivalutazione);
- **non ha optato** per il versamento dell'imposta sostitutiva finalizzata a "liberare" la riserva (che rimane in sospensione d'imposta).

Posto che la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni "*corrisponde sostanzialmente alla riserva in sospensione d'imposta*", è **necessario che la medesima base imponibile non sia considerata 2 volte**. In particolare, con riguardo ai **soci di società di persone**, gli stessi **non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione**:

- una prima volta **al momento della rivalutazione** (versamento da parte della società dell'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni);
- una seconda volta **al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta**.

3.2 Ammontare dei dividendi tassabili

In capo ai **soci di società di capitali**, nella Circolare n. 37/E in esame l'Agenzia delle Entrate evidenzia che, a prescindere dall'entità delle riserve annullate contabilmente, si realizza **un dividendo da assoggettare a tassazione** pari al valore normale / catastale del bene assegnato, al netto dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società pari alla somma dei valori risultanti:

- dalla differenza tra il valore normale / catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (imposta sostitutiva 8% - 10,5%);
- delle riserve in sospensione d'imposta annullate (imposta sostitutiva 13%).

3.3 Effetti fiscali per i soci di società di persone

Relativamente ai **soci di società di persone / società di capitali trasparenti**, nella Circolare n. 37/E in esame l'Agenzia evidenzia innanzitutto che **per gli stessi è irrilevante l'importo già assoggettato a tassazione da parte della società** (imposta sostitutiva).

Il socio assegnatario, ai fini della **rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**, deve incrementare il costo "originario" dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e poi ridurlo in misura pari agli utili "ricevuti" (pari al valore normale / catastale del bene agevolato).

L'Agenzia specifica altresì che anche, per i soci di società di persone, qualora il **valore normale / catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione aumentato** della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (c.d. "sottozero"), **l'eccedenza è tassata in capo al socio assegnatario, quale utile, "nei modi ordinari"** (eventualmente tassabile separatamente).

La rilevanza del c.d. "sottozero" si riscontra anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da **società in contabilità semplificata**. Il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata va determinato in via extracontabile con le modalità previste dall'art. 68, comma 6, TUIR.

4. PASSAGGIO DAL REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATO A QUELLO ORDINARIO

In merito alle **riserve in sospensione d'imposta**, l'Agenzia evidenzia che per i soggetti in **contabilità semplificata la rivalutazione non genera una corrispondente riserva in sospensione**. Ciò anche nel caso in cui il **soggetto, successivamente alla rivalutazione**, adotti la **contabilità ordinaria**. Di conseguenza il **maggior valore del bene rivalutato** trova la sua **contropartita**, nel passaggio alla contabilità ordinaria, in una **riserva libera da vincoli**. Il **successivo annullamento della riserva** in sede di assegnazione dei beni ai soci **non richiede il versamento dell'imposta sostitutiva del 13%**.

5. ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA: LE DIVERSE CONSEGUENZE FISCALI

Come noto, le agevolazioni previste per l'assegnazione trovano applicazione anche nel caso di **cessione** dei beni ai soci e alle stesse sono **applicabili alcune regole comuni** (ad esempio, medesima imposta sostitutiva / ambito oggettivo di applicazione / modalità di versamento dell'imposta).

Anche nel caso di cessione, è possibile rilevare una **plusvalenza contabile** (per i beni iscritti tra le immobilizzazioni) / **differenziale positivo di reddito** (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio 2016, può **confluire tra le riserve disponibili** del patrimonio netto.

Relativamente alla **distribuzione di tali riserve**, l'Agenzia evidenzia che per le **società**:

- **di persone**, si determina una **riduzione del costo fiscale della partecipazione** del socio;
- **di capitali**, va **tassata in capo ai soci con le regole ordinarie** previste per i dividendi al netto dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società.

Anche in caso di cessione di beni merce, i componenti di reddito rilevati in contabilità (ricavi e costi) possono dar luogo all'**emersione di un risultato negativo**, che assume rilevanza ai fini IRES e IRAP.

Qualora in caso di cessione agevolata di più beni emergano **componenti negative** di reddito, le stesse vanno "**utilizzate**" per ridurre l'importo di **quelle positive** sulle quali va applicata l'imposta sostitutiva e quindi "**i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame**".

Tuttavia, a differenza dell'assegnazione, in caso di **cessione di beni diversi da quelli merce**, l'**eventuale minusvalenza assume rilevanza ai fini IRES e IRAP**.

Inoltre, in caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale / catastale dei beni. In caso di **cessione tali valori (normale / catastale)** assumono **rilevanza solo se superiori al corrispettivo**.

Va, infine, evidenziato che il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale / catastale assunto dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva, mentre nella **cessione il costo fiscalmente riconosciuto** del bene in capo al socio è **pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale** eventualmente utilizzato dalla società ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

Considerato quanto sopra, **la scelta** tra assegnazione / cessione dei beni ai soci "**potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società**". In tale contesto, secondo l'Agenzia, la **facoltà di porre in essere una assegnazione** in luogo di una cessione (e viceversa) "**costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile**" ex art. 10-bis, Legge n. 212/2000.



Tale considerazione risulta coerente con quanto precisato nella citata Circolare n. 26/E relativamente al **cambio di destinazione d'uso effettuato in prossimità della data di assegnazione** al fine di acquisire lo status di bene agevolabile anch'esso ricondotto ad una "**facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile**" ai sensi del citato art. 10-bis.

6. ASSEGNAZIONE DEI BENI IN CASO DI RECESSO SOCI

La disciplina dell'assegnazione agevolata è **applicabile** a tutte le fattispecie regolate dal Codice civile e quindi **anche nel caso di recesso, riduzione del capitale esuberante o liquidazione** ex art. 47, comma 7, TUIR.

In particolare, in caso di **recesso del socio di società di persone**, l'importo corrisposto al socio è costituito dal **rimborso della quota di capitale sociale e dalla c.d. "differenza da recesso"**, ossia dal maggior valore economico del complesso aziendale.

Al fine di evitare la doppia tassazione delle plusvalenze latenti del complesso aziendale rappresentate da detta “differenza da recesso” (prima in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti), nella Risoluzione 25.2.2008, n. 64/E l’Agenzia delle Entrate **ha riconosciuto la deducibilità della “differenza da recesso” in capo alla società.**

Detta **deducibilità non opera** in caso di **assegnazione agevolata in sede di recesso** in quanto il plusvalore latente del bene assegnato **non resta nel patrimonio della società** e quindi non si realizza il fenomeno della doppia tassazione che giustifica il riconoscimento della deducibilità in capo alla società.

7. CASI PARTICOLARI DI ASSEGNAZIONE

Conferimento d’azienda

Riprendendo quanto chiarito nella citata Circolare n. 26/E con riguardo alle **ipotesi di fusione (propria / per incorporazione) o di scissione (totale / parziale)** “*in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni*” per cui:

- **l’assegnazione** può essere effettuata dalla **società incorporante** risultante dalla fusione / **beneficiaria** della scissione **anche nei confronti dei soci delle società incorporate / fuse / scisse**, a condizione che gli stessi al 30.9.2015 abbiano rivestito la qualità di soci presso le società di provenienza;
- **ai soci possono essere assegnati / ceduti** tutti i beni (diversi da quelli strumentali per destinazione) risultanti in capo alla nuova società;

l’Agenzia precisa che tali **conclusioni sono applicabili “anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale”.**

Rivalutazione beni d’impresa ex Finanziaria 2014

In caso di assegnazione di **beni oggetto di rivalutazione ex Finanziaria 2014**, l’Agenzia rammenta che:

- il **maggior valore attribuito ai beni** in sede di rivalutazione è riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, **a decorrere dall’esercizio** che inizia, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare, **l’1.1.2016**;
- il **realizzo del bene rivalutato** nel corso del **periodo di “sospensione”** (ossia anteriormente al 2017 per un soggetto con esercizio coincidente con l’anno solare) comporta il **venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione** con la duplice conseguenza per cui:
 - le **plus / minusvalenze** saranno **determinate senza tener conto del maggior valore** iscritto in sede di rivalutazione;
 - è **riconosciuto in capo al cedente un credito d’imposta** pari all’ammontare dell’imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

A tal proposito “*per ragioni di coordinamento sistematico*” tra la rivalutazione e l’assegnazione, l’Agenzia precisa che “*la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell’impresa nel periodo 2016 (e, quindi, nell’ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione) non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione*”.

Conseguentemente in caso di **assegnazione agevolata** la società:

- beneficerà del **maggior valore fiscale** precedentemente rivalutato;
- **verserà l’imposta sostitutiva**:
 - dell’8% - 10,5% sulla differenza tra il valore normale / catastale del bene e il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione effettuata;
 - del 13% qualora siano annullate riserve in sospensione.

8. BASE IMPONIBILE IVA DELL'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA

Come specificato nella citata Circolare n. 26/E la **base imponibile ai fini IVA** va individuata come prescritto dall'art. 13, comma 2, lett. a), DPR n. 633/72 **“dal prezzo di acquisto o, in mancanza dal prezzo di costo dei beni o dei beni simili, determinati nel momento in cui si effettua”** l'assegnazione, in luogo del previgente “valore normale”.

Sul punto l'Agenzia ora evidenzia innanzitutto che i chiarimenti forniti nella citata Circolare n. 26/E **sono “in linea” con i principi statuiti dalla Corte di Giustizia UE** nella sentenza 16.6.2016, causa C-229/2015, nella quale i Giudici comunitari hanno precisato, in particolare, **“l'autonomia di tale presupposto rispetto alle regole sulla rettifica della detrazione e pertanto l'IVA sul bene estromesso va applicata anche oltre il termine previsto per la rettifica della detrazione”** (Informativa SEAC [2.9.2015, n. 245](#)).

Tenendo presente quanto sopra il criterio del prezzo di acquisto / di costo implica che **“la base imponibile IVA della cessione gratuita non comprende il «ricarico» normalmente praticato sul mercato per quel bene essendo costituita dal prezzo di acquisto del bene «attualizzato» al momento della cessione”**. In particolare per “prezzo di acquisto dei beni” si intende **“il valore residuo dei beni al momento del prelievo, o della destinazione dei medesimi”** come specificato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 17.5.2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99.

Nella Circolare n. 37/E in esame l'Agenzia considera il caso di un immobile per il quale **manca il prezzo di acquisto** cui fare riferimento (ciò si riscontra, ad esempio, per un fabbricato costruito) specificando che la **base imponibile va individuata sulla base del costo o del prezzo di costo di un bene simile**.

Sul punto secondo l'Agenzia **“in via di estremo subordine ... alla determinazione della base imponibile potrà procedersi sulla base del prezzo d'acquisto, al momento di tale destinazione, di immobili la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi”**.

Soltanto nella predetta situazione (mancanza assoluta del prezzo di acquisto originario o del costo) la base imponibile IVA va determinata **“secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni similari (a condizione che esistano beni simili sul mercato) sulla base dei prezzi di mercato per il medesimo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile, evitando l'esame in dettaglio di «quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo»”**.

L'utilizzo del **“valore di mercato”**, nei **casì diversi** da quelli sopra esaminati, costituisce una **“espressa violazione” del citato art. 13**. L'Agenzia ribadisce che il prezzo di acquisto non è limitato a quanto sostenuto per acquistare il bene **“ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale ... tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo”**.

In tale contesto l'Agenzia, dopo aver sottolineato l'**impossibilità** di **“fornire delle indicazioni definitive e univoche su un oggettivo fattore decrementativo suscettibile di applicazione generale”**, precisa che la diminuzione di valore da considerare nell'individuazione del “valore residuo” dell'immobile va **calcolata di volta in volta** tenendo conto delle **variabili rilevanti in base alla tipologia dello stesso** (quali ad esempio, variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, di mercato, economico o normativo, obsolescenza, deterioramento dell'immobile, anche in dipendenza del grado di vetustà).

9. RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER LE ASSEGNAZIONI FUORI CAMPO IVA

Come noto, in presenza di assegnazione di immobili ammortizzabili va verificato l'obbligo di effettuare la **rettifica della detrazione dell'IVA a credito** all'atto dell'acquisto / costruzione di cui all'art. 19-bis, DPR n. 633/72.

Come specificato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 26/E la rettifica **va effettuata anche per le spese di riparazione / recupero edilizio** relative **“agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purchè si tratti di interventi aventi natura incrementativa del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità”**.

Ora nella Circolare in esame la stessa Agenzia conferma che la **rettifica interessa**, oltre gli immobili assegnati in regime di esenzione IVA, **anche quelli assegnati “fuori campo IVA”**, ovviamente soltanto in relazione agli *“eventuali interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull’immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione”*.

L’Agenzia infine rammenta che **costituiscono operazioni “fuori campo IVA”** le assegnazioni di beni per i quali:

- la detrazione non è avvenuta in quanto l’acquisto è stato effettuato **da un privato / fino al 1972**;
- **non è stata detratta integralmente l’imposta** ex artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2, DPR n. 633/72.

10. TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

Come evidenziato dall’Agenzia nella citata Circolare n. 26/E l’assenza della “qualifica imprenditoriale” in capo alla **società semplice, avente ad oggetto la gestione dei beni**, comporta che in caso di trasformazione di una società commerciale in una **società semplice di mera gestione immobiliare** si determina la **cessazione dell’attività** imprenditoriale.

Da ciò consegue che, all’atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà **chiudere la partita IVA** utilizzando il mod. AA7/10.

11. DETERMINAZIONE DELL’IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL CASO DI ASSEGNAZIONE / CESSIONE AI SOCI DI TERRENI AGRICOLI SUI QUALI INSISTONO FABBRICATI RURALI

Come noto il valore normale degli immobili può essere individuato, su richiesta della società, utilizzando il valore catastale.

Con riferimento ai **terreni**, nella Circolare 20.3.2000, n. 50/E, l’Agenzia ha chiarito che la “valutazione automatica” prevista dall’art. 50, DPR n. 131/86, applicata al reddito dominicale, **esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti**, a condizione che questi ultimi *“siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferiti unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali”* ex art. 9, commi 3 e 3-bis, DL n. 557/93.

In altre parole, la rendita attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell’edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni comprende anche la redditività delle costruzioni asservite.

Come specificato dalla stessa Agenzia nella Risoluzione 6.8.2009, n. 207/E, il **fabbricato assume autonoma rilevanza fiscale soltanto in assenza dei requisiti** di cui al citato art. 9.

Ora l’Agenzia chiarisce che il predetto principio può essere applicato anche in sede di assegnazione / cessione di **terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali**.

In tal caso quindi l’imposta sostitutiva va determinata **considerando soltanto il valore catastale dei terreni agricoli**, semprechè il fabbricato rurale sovrastante sia:

- strumentalmente funzionale alla necessità del fondo;
- trasferito unitamente al fondo stesso.

12. IMPOSTA DI REGISTRO – APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA MINIMA

Come noto, in sede di assegnazione / cessione **l’imposta di registro proporzionale**, eventualmente applicabile, **è ridotta alla metà**, mentre le ipocatastali sono dovute in misura fissa.

Considerato che l’agevolazione riguarda soltanto le aliquote proporzionali, **l’imposta minima va applicata nella misura ordinaria**. Di conseguenza l’imposta di registro dovuta, determinata applicando le aliquote ridotte alla metà, **non può essere inferiore a € 1.000** ex art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011.

13. IMPOSTA DI REGISTRO – DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER LE ASSEGNAZIONI / CESSIONI DI IMMOBILI AI SOCI

Nella citata Circolare n. 26/E l'Agenzia ha precisato che anche ai fini dell'imposta di registro trovano applicazione le regole previste per la determinazione del valore normale dell'assegnazione / cessione / agevolata.

Di conseguenza, l'**opzione ai fini dell'imposta sostitutiva**, per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale esplica **efficacia ai fini della determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro**.

Nella Circolare n. 37/E in esame la stessa Agenzia precisa che "**in assenza di specifica previsione normativa**" la scelta di utilizzare il valore catastale **non può "essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro"**.

Pertanto nel caso in cui la società **non eserciti l'opzione** ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva la base imponibile dell'imposta di registro **va determinata applicando le regole ordinarie** di cui agli artt. 43 e 51, DPR n. 131/86.

Va evidenziato che **al socio** è comunque riconosciuta la possibilità di optare, in presenza dei prescritti requisiti soggettivi / oggettivi, per l'applicazione del **c.d. prezzo-valore** di cui all'art. 1, comma 497, Finanziaria 2006.





Seac Editore è lieta di presentarvi Il **Nuovo**
"CODICE TRIBUTARIO E CODICE CIVILE" 2016

Un volume completo con oltre 2000 pagine contenente le disposizioni fondamentali in materia di:

- Imposte dirette e indirette
- Accertamento, sanzioni e riscossioni
- Tributi Locali

DISPONIBILE A METÀ SETTEMBRE

NOVITÀ 2016
 Codice Civile
 e Leggi collegate