



approfondimenti

L'AGENZIA RITORNA SUL TEMA DELLE ASSEGNAZIONI AGEVOLATE

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 37/E/2016, ha fornito ulteriori chiarimenti sulla materia delle assegnazioni agevolate, cessioni agevolate e trasformazioni in società semplici.

Nonostante il termine per profitare del particolare regime sia scaduto lo scorso 30 settembre, si propone comunque una tabella riepilogativa dei principali chiarimenti per i seguenti motivi:

- bisogna gestire la fiscalità dei soci assegnatari;
- va gestito l'aspetto Iva, anche in termini di rettifica;
- sembra verosimile una riapertura dei termini con la prossima Legge di Stabilità per il 2017.

Condizione di fattibilità	L'assegnazione dei beni ai soci comporta l'annullamento di riserve contabili (di utili/di capitale) in misura pari al valore al bene in sede di assegnazione (trattasi del valore civilistico e non di quello fiscale). Pertanto, in mancanza di riserve sufficienti l'assegnazione non è possibile.
Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di immobilizzazioni	La circolare, sulla scia delle indicazioni fornite dal Cndcec, prende atto che l'assegnazione può dare origine alla iscrizione di plusvalenze contabili, ove il bene sia assegnato a valori superiori a quelli di iscrizione contabile (il riferimento è sempre alla dimensione civilistica, posto che per quella fiscale è possibile optare per il valore catastale). Tale plusvalenza: non assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, in quanto assoggettata a imposta sostitutiva; concorre alla formazione del risultato economico (civilistico) dell'esercizio 2016 confluendo tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione, pertanto, segue il regime ordinario di tassazione; assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi ex articolo 96, Tuir (per le sole società di capitali) e delle spese di rappresentanza ex articolo 108, comma 2, Tuir. Specularmente avviene per le eventuali minusvalenze che, ovviamente, non sono deducibili dal reddito in quanto non realizzate, rilevano ai fini del ROL e non sono deducibili ai fini Irap.
Proventi derivanti dall'assegnazione di beni merce	Il differenziale positivo (ricavi-costi) rilevato in contabilità generato dall'assegnazione di beni merce: non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e dell'Irap; ove concorra alla determinazione del risultato d'esercizio e confluiscia nelle riserve disponibili, è tassato in sede di distribuzione come dividendo in capo al socio percettore (per le società di capitali);

Aderente a:



	<p>assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi <i>ex articolo 96, Tuir</i> (per le solo società di capitali), ed anche ai fini della disciplina delle spese di rappresentanza <i>ex articolo 108, comma 2, Tuir</i>.</p> <p>Nel caso di differenziale negativo, lo stesso è deducibile dal reddito di impresa a condizione che sia stato utilizzato il valore normale <i>ex articolo 9, Tuir</i>; inoltre riduce il ROL per la deduzione degli interessi passivi per i soggetti Ires.</p> <p>Il componente, infine, riduce la base imponibile Irap.</p>
Utilizzo delle riserve in sospensione di imposta	<p>Nel caso di presenza nel patrimonio netto di riserve in sospensione di imposta, queste possono essere utilizzate ai fini dell'assegnazione dopo avere "esaurito" le riserve di utili e di capitale.</p> <p>L'imposta sostitutiva del 13% viene applicata sull'intero importo delle riserve ridotte (in base alla scelta contabile – civilistica) e non solo per l'importo rilevante ai fini fiscali.</p>
Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto	<p>Non può mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata il singolo diritto gravante sul bene (ad esempio usufrutto).</p> <p>Tuttavia, la società può beneficiare della disciplina agevolativa quando: è titolare di un diritto reale sul bene e si libera del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio; detiene la piena proprietà del bene e se ne libera assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).</p>
Assegnazione di più beni e compensazione della base imponibile	<p>In caso di assegnazione agevolata (e/o cessione) di più beni (per alcuni dei quali si evidenzia una base imponibile e per altri un valore negativo), l'imposta sostitutiva va applicata sulla somma algebrica dei valori.</p> <p>Ad esempio, base imponibile di 100 per un bene e differenziale negativo di 80, la sostitutiva si applica su 20.</p>
Beni concessi in affitto di azienda	<p>Il singolo bene compreso nell'azienda concessa in affitto non è suscettibile di assegnazione/cessione agevolata.</p> <p>Per l'assegnazione è necessario che il bene venga prima "restituito" dal conduttore al proprietario dell'azienda</p>
Effetti fiscali in capo ai soci: imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione	<p>Per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrilevanza come dividendo in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.</p> <p>Per i soci di società di persone non è possibile fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, una prima volta al momento della rivalutazione ed una volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione.</p>
Dividendi per i soci di società di capitali	<p>Il socio di società di capitali che riceve i beni in assegnazione, tassa come dividendo la differenza tra:</p> <p>il valore normale/catastale del bene assegnato (a prescindere dal valore contabile utilizzato);</p> <p>l'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società.</p>
Reddito per i soci di società di persone	<p>Quando in capo al socio della società di persone il valore normale/catastale del bene assegnato (a prescindere dal valore contabile utilizzato) risulta maggiore del</p>



	costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, emerge un differenziale negativo da tassare come reddito di partecipazione
Passaggio da semplificata a ordinaria e annullamento da riserva di rivalutazione	Nel caso in cui il contribuente, in regime di contabilità semplificata, abbia aderito a una norma di rivalutazione dei beni di impresa, non ha creato una riserva in sospensione di imposta per "mancanza" del patrimonio netto. Qualora fosse poi transitato al regime ordinario, ricostituendo la riserva da rivalutazione, ha creato una riserva libera da vincoli. Pertanto, il successivo annullamento di tale riserva – per consentire l'assegnazione dei beni ai soci – non è assoggettato all'imposta sostitutiva del 13% prevista in materia di assegnazione agevolata.
Libera scelta (senza abuso) tra cessione e assegnazione	Tra l'assegnazione agevolata e la cessione agevolata sussistono, a fronte di medesime regole di tassazione sostitutiva, differenze in ordine alle conseguenze fiscali. L'Agenzia ha confermato che la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della 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 ai sensi dell'articolo 10-bis, L. 212/2000.
Assegnazione di beni in costanza di recesso da società di persone	Nella ipotesi in cui la società proceda all'assegnazione agevolata di un bene al socio che recede, il plusvalore latente relativo al bene assegnato – assoggettato a tassazione in misura agevolata – non resta nel patrimonio della società. Ne consegue, quindi, che su tale plusvalore non si realizza un fenomeno di doppia tassazione sui soci rimanenti che giustifichi il riconoscimento in deduzione di un costo in capo alla società.
Assegnazione e operazioni straordinarie	Nella circolare n. 26/E/2016 è stato precisato che nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015. In tal caso ai soci possono essere assegnati con la disciplina agevolata tutti i beni risultanti in capo alla nuova società (incorporante risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione), seppure gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione. Viene precisato che tali conclusioni sono applicabili anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale.
Assegnazione beni rivalutati ai sensi della L. 147/2013	I soggetti che hanno rivalutato beni in ottemperanza alla L. 147/2013 guadagnano il riconoscimento fiscale (ai fini delle cessione) dal 2017; pertanto, nel caso di assegnazione nel 2016 avrebbero perduto il beneficio. Per ragioni di coordinamento sistematico, l'Agenzia ritiene che la fuoriuscita agevolata del bene nel periodo 2016 non determini una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione. Di conseguenza, il contribuente potrà tenere conto del maggior valore rivalutato.
Iva: base imponibile	Richiamando la giurisprudenza comunitaria, la circolare afferma che, in tutte le ipotesi di estromissione di un bene per la cessazione dell'esercizio dell'attività



	<p>economica per il quale si è usufruito della detrazione d'imposta a monte, l'Iva sul bene estromesso va applicata anche oltre il termine previsto per la rettifica alla detrazione.</p> <p>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". Per "prezzo di acquisto dei beni" si intende il valore residuo dei beni al momento del prelievo o della destinazione dei medesimi. Tale diminuzione di valore, nel periodo compreso tra la data di acquisto e quella di assegnazione, dovrà essere calcolata di volta in volta tenendo conto delle variabili rilevanti (variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, di mercato, economico o normativo, obsolescenza, o deterioramento fisico per gli immobili, anche in dipendenza del grado di vetustà etc.) in base alla tipologia di bene, non essendo possibile fornire delle indicazioni definitive e univoche su un oggettivo fattore decrementativo suscettibile di applicazione generale.</p> <p>In assenza di un prezzo di acquisto (si pensi al fabbricato costruito), la base imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili (immobili che per situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi). Con esclusivo riferimento ad analoghe situazioni di mancanza assoluta di prezzo di acquisto originario o del costo, è ammessa la possibilità di determinare la base imponibile secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili, evitando l'esame in dettaglio di quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo.</p>
Iva: rettifica della detrazione nel caso di assegnazione fuori campo	La rettifica della detrazione deve essere operata, non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo Iva, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta assolta sugli 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.
Iva: trasformazione in società semplice	La trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, con la conseguenza che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita Iva.
Imposta sostitutiva con assegnazione di terreni agricoli e fabbricati rurali	L'imposta sostitutiva deve essere determinata in considerazione del solo valore catastale dei terreni agricoli, sempreché il fabbricato rurale sovrastante sia strumentalmente funzionale alle necessità del fondo e sia trasferito unitamente al fondo stesso.
Registro: imposta minima	Per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali, l'imposta di registro si applica (ove necessario) con la misura minima di 1.000 euro.
Registro: opzione per il catastale	L'imposta di registro può essere applicata sul valore catastale (mediante apposita opzione) solo se la scelta è fatta anche ai fini della imposta sostitutiva delle imposte dirette. Non è ammessa una opzione diversa e autonoma i soli fini del registro.
Registro: prezzo valore	Rimane ferma la possibilità per il socio, in presenza dei requisiti, di optare per l'applicazione della regola del "prezzo – valore".



Brescia, 13 ottobre 2016

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it

Aderente a: