

ROMA 16/09/2016



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: *Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale. Ulteriori chiarimenti*

INDICE

Premessa	4
1 Trattamento contabile e riflessi fiscali dell'assegnazione	4
1.1 Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni	5
1.2 Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni merce	6
1.3 Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata....	6
1.4 Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione	7
2 Assegnazione e cessione agevolata: precisazioni	9
2.1 Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto	9
2.2 Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi	10
2.3 Assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda ...	11
3 Effetti fiscali in capo ai soci	11
3.1 Pagamento dell' imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione	11
3.2 Ammontare dei dividendi tassabili	13
3.3 Effetti fiscali per i soci di società di persone	13
4 Passaggio dal regime di contabilità semplificato a quello ordinario	14
5 Assegnazione e cessione agevolata: le diverse conseguenze fiscali.....	15
6 Assegnazione dei beni nel caso di recesso soci	17
7 Casi particolari di assegnazione	19
8 Base imponibile IVA dell'assegnazione agevolata	21
9 Rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo IVA	24
10 Trasformazione agevolata in società semplice	25
11 Determinazione dell'imposta sostitutiva nel caso di assegnazione/cessione ai soci di terreni agricoli sui quali insistono fabbricati rurali	25
12 Imposta di registro - applicazione dell'imposta minima	26

13	Imposta di registro – determinazione della base imponibile per le assegnazioni o cessioni di immobili ai soci	27
----	---	----

Premessa

L'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Si forniscono, di seguito, ulteriori chiarimenti rispetto a quelli già contenuti nella circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, volti a chiarire aspetti peculiari evidenziati dagli organi di stampa, dai rappresentanti delle associazioni di categoria e degli ordini professionali.

1 Trattamento contabile e riflessi fiscali dell'assegnazione

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci si effettua applicando le specifiche disposizioni previste da tale disciplina e gestendo, in particolare, gli effetti fiscali che scaturiscono dalla rappresentazione contabile dell'operazione.

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. Resta fermo, ovviamente, che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento.

Ciò premesso, si ricorda che l'assegnazione agevolata può riguardare beni immobili - diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, del TUIR, ossia quelli non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società - e/o beni mobili iscritti in pubblici registri; l'assegnazione,

pertanto, può dar luogo, a seconda del valore attribuito contabilmente al bene, all'emersione contabile di plusvalenze/minusvalenze o proventi/perdite.

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

Nel caso di beni iscritti tra le immobilizzazioni, la differenza tra il valore attribuito al bene e il suo valore netto contabile può generare l'iscrizione a conto economico di una plusvalenza.

La plusvalenza non assume rilevanza fiscale, considerato che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva prevista dalla disciplina dell'assegnazione agevolata in esame "sostituisce" la tassazione ordinaria dei componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap e chiude qualsiasi debito tributario in capo alla società (circolare n. 26/E del 2016).

In altri termini, la plusvalenza rilevata a conto economico (calcolata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene) è fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (determinata sulla base del valore normale/catastale) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva.

Occorre evidenziare che la plusvalenza contabile - iscritta in bilancio per effetto dell'assegnazione agevolata e "sterilizzata" con una variazione fiscale in diminuzione - concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio 2016 e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori.

La contabilizzazione della plusvalenza in esame assume rilevanza ai fini dell'applicazione dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR) e delle spese di rappresentanza (cfr. articolo 108, comma 2 del TUIR) che, come noto, prendono a riferimento,

rispettivamente, il “risultato operativo lordo della gestione caratteristica” e il “volume dei ricavi dell’attività caratteristica”.

Si tratta, infatti, di un componente positivo che - seppur assoggettato a tassazione con le regole proprie della disciplina agevolativa in esame - risulta contabilizzato nella gestione caratteristica presa a riferimento dalle predette discipline.

1.2 Plusvalenze derivanti dall’assegnazione di beni merce

Alle conclusioni precedentemente indicate si perviene anche nel caso di assegnazione di beni merce che dia origine a un componente positivo di reddito.

Di conseguenza, per effetto dell’assegnazione del bene merce il differenziale positivo di reddito rilevato in contabilità (ricavi-costi):

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d’impresa e dell’Irap;
- ove concorra alla determinazione del risultato d’esercizio e confluisca nelle riserve disponibili, è tassato in sede di distribuzione come dividendo in capo al socio percettore;
- assume rilevanza ai fini dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR), mentre il ricavo è rilevante ai fini della disciplina delle spese di rappresentanza (cfr. articolo 108, comma 2 del TUIR).

1.3 Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall’assegnazione agevolata

La disciplina dell’assegnazione agevolata trova applicazione anche nella ipotesi in cui l’assegnazione dei beni, siano essi beni patrimoniali e/o beni merce, generi a conto economico un componente negativo di reddito e pur in presenza di una base imponibile per il calcolo dell’imposta sostitutiva dell’8 o del 10,5 per cento pari a zero.

In tal caso, la minusvalenza che si genera per effetto dell'assegnazione di beni diversi da quelli merce:

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (cfr. art. 101 del TUIR);
- assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- riduce il “risultato operativo lordo della gestione caratteristica” preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR).

Invece, per effetto della assegnazione di beni merce che origina un componente negativo di reddito:

- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sempre che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ai sensi dell'articolo 9 del TUIR (cfr. art. 85 del TUIR);
- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- il differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) riduce il “risultato operativo lordo della gestione caratteristica” preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi (cfr. articolo 96 del TUIR).

1.4 Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione

Come evidenziato, il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale.

Tenuto conto che le riserve da annullare sono parametrize al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Ciò premesso, si evidenzia che per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata, la società può liberare le riserve in sospensione d'imposta con applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 13 per cento (cfr. comma 116).

Ai fini del versamento della predetta imposta sostitutiva del 13 per cento, attesa la esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse dal valore normale/catastale del bene.

Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.

Esempio

Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

riserve di utili: 30

riserve di capitale: 50

riserve in sospensione d'imposta: 100

valore attribuito al bene in sede contabile: 90

In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90) e a tal fine oltre ad annullare 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.

In riferimento al trattamento delle riserve, si ribadisce (cfr. esempi circolare n. 26/E del 2016) che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata, dal comma 118 della disciplina agevolativa in esame, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

2 Assegnazione e cessione agevolata: precisazioni

2.1 Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto

Si ricorda che per beneficiare della disciplina della cessione agevolata è necessario che i soci risultino iscritti nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015 (cfr. comma 115). La circolare n. 26/E ha chiarito che, relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa. Al riguardo si precisa che può costituire titolo idoneo l'atto di trasferimento della partecipazione.

Nella circolare 26/E del 2016 è stato chiarito che non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti, quali quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà,) ovvero quelli edificatori.

Precisando meglio tale affermazione, si ritiene che non possa mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata, tranne nei casi di seguito evidenziati, il singolo diritto (es. usufrutto, nuda proprietà), in quanto lo stesso non è un bene. Va da sé che non vi sono preclusioni ad assegnare o cedere il bene.

Così, ad esempio, la società può beneficiare della disciplina agevolativa in esame, in quanto si realizza la fuoriuscita del bene dal suo patrimonio, qualora:

- risulti titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e

si liberi del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio (cfr. circolare n. 26/E del 2016);

- abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).

2.2 Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi

La disciplina agevolativa in esame prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP - nella misura dell'8 per cento, ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione - sulla differenza tra il valore normale (o valore catastale) dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto (cfr. comma 116).

Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza generata dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce non è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

2.3 Assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda

In ordine alla richiesta di beneficiare della disciplina agevolativa in esame anche con riferimento a beni facenti parte di un complesso immobiliare concesso in affitto d'azienda, si osserva che:

- il contratto di affitto di azienda, avendo ad oggetto una universalità di beni, non consente di ricondurre il singolo bene compreso nell'azienda alla tipologia di “bene” suscettibile di assegnazione/cessione ai sensi della normativa agevolativa in esame e ciò anche nel caso in cui la società svolga in via esclusiva o prevalente l'attività di affitto d'azienda;
- possono essere, invece, assegnati/ceduti in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale.

3 Effetti fiscali in capo ai soci

3.1 Pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione

L'ultimo periodo del comma 116 del citato articolo 1 dispone che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13 per cento.

Si tratta, in particolare, di riserve che ordinariamente derivano da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato. In linea generale, si ricorda che la legge che ha generato una riserva in sospensione d'imposta prevede i presupposti al verificarsi dei quali scatta la tassazione della stessa riserva. In alcuni casi, infatti, è prevista la tassazione della riserva ogni qualvolta è utilizzata contabilmente, in altri solo in caso di distribuzione. Pertanto,

l'imposta sostitutiva del 13 per cento trova applicazione sulla base dei presupposti di tassazione stabiliti dalla legge che ha istituito la sospensione.

Al riguardo, si precisa che il pagamento della predetta imposta sostitutiva del 13 per cento, operato dalla società nei limiti indicati nel paragrafo 1.4, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

Tale impostazione risulta coerente a quanto emerge dalla circolare n. 26/E del 2016 - con riferimento all'imposta sostitutiva prevista sulla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni oggetto di assegnazione agevolata ai soci - ed è finalizzata a favorire la fuoriuscita del bene dal regime d'impresa.

In particolare, 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 in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

L'irrilevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13 per cento dalla società è applicabile sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio.

La riserva in sospensione d'imposta, infatti, nasce (ordinariamente) a seguito di una precedente legge di rivalutazione beneficiata dalla società, la quale (legittimamente) ha optato per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (attribuendo, quindi, rilevanza fiscale alla rivalutazione) senza optare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva utile a "liberare" la riserva (che, quindi, è rimasta in sospensione d'imposta).

Considerato che la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (nella precedente rivalutazione) corrisponde sostanzialmente alla riserva in sospensione d'imposta, è necessario che la stessa base imponibile non sia considerata due volte. In particolare, i soci delle società di persone non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, ossia una prima volta al momento della rivalutazione,

quando la società ha versato l'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni, ed una seconda volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta.

3.2 Ammontare dei dividendi tassabili

Il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente (cfr. par. 1.4), assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale/catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%);
- dalla entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%).

3.3 Effetti fiscali per i soci di società di persone

Nelle società di persone, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, l'irrilevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata in esame.

Il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti (pari in questo caso al valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società), deve incrementare lo stesso dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

E' appena il caso di precisare che tali conclusioni trovano applicazioni anche per i soci delle società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale previsto dagli articoli 115 e 116 del TUIR.

Si evidenzia, che - coerentemente con quanto evidenziato nella circolare n. 26/E del 2016 per le società di capitali - anche nelle società di persone potrebbe verificarsi in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società). Questo differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa in esame, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso, pertanto, non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l, del TUIR.

La medesima tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi, peraltro, anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dalle norme del TUIR. Si tratta anche in questo caso di un reddito che assume la natura di utile. Al riguardo, si precisa che il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'articolo 68, comma 6 del TUIR.

4 Passaggio dal regime di contabilità semplificato a quello ordinario

La disciplina in esame prevede che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta

sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13 per cento (cfr. comma 116).

Tali riserve possono derivare, ordinariamente, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

Occorre, però, evidenziare che la rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera - a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la “creazione” di una corrispondente riserva in sospensione d’imposta (cfr. circolare n. 11/E del 2009 e circolare n. 22 del 6 maggio 2009), anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.

In definitiva, considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d’imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l’assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13 per cento prevista in materia di assegnazione agevolata.

5 Assegnazione e cessione agevolata: le diverse conseguenze fiscali

Il regime agevolativo previsto per l’assegnazione - che prevede l’applicazione di un’imposta sostitutiva sulla plusvalenza - trova applicazione anche nei casi di cessione dei beni ai soci (cfr. commi 115 e seguenti).

In particolare, l’operazione agevolata di assegnazione e quella di cessione dei beni ai soci sono disciplinate dal legislatore con talune regole comuni, quali ad esempio la medesima imposta sostitutiva, il medesimo ambito oggettivo di applicazione ovvero le medesime modalità di versamento dell’imposta.

Come evidenziato per l’assegnazione dei beni, anche nel caso di cessione si potrebbe generare una plusvalenza contabile o un differenziale positivo di reddito

(nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio, potrebbe confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto. La distribuzione di tali riserve:

- per le società di persone, ridurrà il costo fiscale della partecipazione che in precedenza si era incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva;
- per le società di capitali sarà tassata con le regole ordinarie previste per i dividendi in capo ai soci percettori al netto dell'importo della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.

Allo stesso modo del caso di assegnazione di beni merce, anche nella cessione se 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. Se in caso di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame.

Vi sono, tuttavia, delle differenze - individuate dallo stesso legislatore - che scaturiscono dalla diversa natura dell'operazione di assegnazione rispetto a quella di cessione.

Diversamente da quanto avviene nel caso di assegnazione di beni diversi da quelli merce, nel caso in cui emerga una minusvalenza a conto economico tale componente di reddito assume rilevanza ai fini IRES e IRAP.

Si ricorda, al riguardo, la necessità nei casi di cessione di attribuire rilevanza - per la determinazione dell'imposta sostitutiva - al corrispettivo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale o catastale dei beni ceduti (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

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

Inoltre, a differenza dell'assegnazione - in cui il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale o catastale preso a riferimento dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva - nella cessione il costo fiscalmente riconosciuto del bene è per il cessionario pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

In definitiva, la scelta tra l'assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società, stante la diversa natura delle due operazioni espressamente regolamentata dal legislatore.

Al riguardo, si precisa che - coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 26/E del 2016 in merito al cambiamento di destinazione d'uso effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile - 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* della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

6 Assegnazione dei beni nel caso di recesso soci

La disciplina dell'assegnazione agevolata è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti dall'articolo 47, comma 7 del TUIR (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

In particolare, nel caso di recesso del socio di società di persone, l'importo corrisposto al socio risulta costituito da due componenti: la prima rappresenta il rimborso della quota di capitale sociale, mentre la seconda rappresenta il riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio (cosiddetta "differenza da recesso").

La risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008 ha chiarito, al riguardo, che il rimborso del valore nominale della partecipazione non ha rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società, mentre la "differenza da recesso" rappresenta un componente negativo fiscalmente rilevante per la società. Tale differenza, infatti, origina da plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo il recesso del socio e che saranno tassate in capo ai soci rimanenti, per trasparenza, quando saranno realizzate.

In definitiva, considerato che l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, la risoluzione n. 64/E del 2008 ha evitato una doppia tassazione sullo stesso reddito (una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti) consentendo la deducibilità, in capo alla società, della "differenza da recesso" nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota.

La conclusione di deducibilità contenuta nella risoluzione n. 64/E del 2008 si basa sul presupposto che la società liquidi al socio che recede un importo in denaro e che, quindi, il plusvalore latente, liquidato al socio recedente, resti insito nel patrimonio sociale dopo il recesso.

In linea generale, 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 di un costo in capo alla società, così come delineato nella fattispecie chiarita dalla risoluzione n. 64/E del 2008.

7 Casi particolari di assegnazione

Nella circolare 26/E del 2016 è stato precisato che nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, 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.

Nella stessa circolare è stato chiarito che 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), sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione.

Al riguardo si precisa che tali conclusioni sono applicabili anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale.

Un'ulteriore tematica riguarda la necessità di chiarire come poter beneficiare della disciplina di assegnazione agevolata in esame in relazione a beni rivalutati ai sensi della precedente legge di rivalutazione prevista dai commi da 140 a 146 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Si ricorda, infatti, che la predetta rivalutazione consentiva, tra l'altro la rivalutazione dei beni d'impresa (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) - eseguita nel bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012 - previo versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di eventuali addizionali sui maggiori valori iscritti in bilancio e pari al 16 per cento per i beni ammortizzabili e al 12 per cento per i beni non ammortizzabili. Il comma 142 della legge di rivalutazione in

esame prevedeva, inoltre, la possibilità di affrancare il saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento.

Il maggior valore attribuito ai beni ammortizzabili in sede di rivalutazione è riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dall'esercizio che inizia, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il primo gennaio 2016.

La stessa disciplina prevede che il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di "sospensione" - vale a dire anteriormente al periodo 2017 per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che, da una parte, le plusvalenze e le minusvalenze dei beni saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che, dall'altro, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

Al riguardo, per ragioni di coordinamento sistematico tra la disciplina della rivalutazione e quella della assegnazione in esame, appare ragionevole ritenere 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.

Di conseguenza, il contribuente nell'effettuare l'assegnazione agevolata beneficerà del maggior valore fiscale precedentemente rivalutato e verserà l'imposta sostitutiva in misura pari:

- all'8 per cento (o al 10,5%) sulla differenza tra il valore normale/catastale del bene e il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione effettuata;
- al 13%, qualora siano annullate riserve in sospensione per consentire l'assegnazione dei beni ai soci.

8 Base imponibile IVA dell'assegnazione agevolata

Con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016 è stato chiarito che, ai fini della determinazione della base imponibile delle assegnazioni assimilate alle cessioni a titolo oneroso, si deve far riferimento al criterio costituito “dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni” di cui all’art. 13, comma 2, lett. c), del DPR n. 633 del 1972 in ottemperanza alle disposizioni comunitarie (articolo 74 direttiva 112 del 2006).

La recente sentenza della Corte di Giustizia n. C-229/2015 ha ribadito i principi generali del trattamento IVA dei beni “estromessi” dal regime di impresa, nei termini individuati dalla circolare, precisando l’autonomia di tale presupposto rispetto alle regole sulla rettifica della detrazione.

In particolare la Corte ha spiegato come l’assoggettamento ad imposta di cui trattasi “non si fonda sulla premessa secondo cui la detrazione completa o parziale dell’IVA, operata al momento dell’acquisto di beni oggetto di possesso in caso di cessazione dell’attività economica imponibile, sia superiore o inferiore a quella che il soggetto passivo aveva diritto di effettuare, bensì sulla realizzazione di una nuova operazione imponibile alla data della cessazione dell’attività economica”. Da ciò discende che in tutte le ipotesi di estromissione di un bene per la cessazione dell’esercizio dell’attività 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.

Il criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale vigente prima delle modifiche recate dalla legge comunitaria per il 2009, come precisato nella circolare n. 26/E del 2016 (Cap. I, Parte II, § 7.1), 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”.

Per meglio comprendere la rilevanza del criterio del “prezzo di acquisto”, si reputa opportuno richiamare i principi contenuti nella sentenza C-16/14 secondo cui tale criterio rappresenta la regola generale con riferimento a tutte le ipotesi di cui agli articoli 16 e 18 della direttiva 112/2006 (in precedenza art. 5, paragrafi 6 e 7 della sesta direttiva) che consistono, segnatamente, in prelievi di beni da parte di un soggetto passivo per il proprio uso privato o per quello del suo personale o in destinazioni ad un’attività economica esente da IVA da equipararsi a “cessioni a titolo oneroso” pur in assenza di un corrispettivo versato al fornitore. La base imponibile per il calcolo dell’IVA su tale prelievo o tale destinazione è, conformemente all’articolo 74 direttiva 112/2006 (ex art.11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva) costituita dal prezzo d’acquisto di tali beni, intendendo, a tale scopo, per «prezzo di acquisto dei beni», il valore residuo dei beni al momento del prelievo o della destinazione dei medesimi (sentenze Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, punto 80, nonché Marinov, C-142/12, punto 32).

In assenza di un prezzo di acquisto cui fare riferimento, come potrebbe accadere nell’ipotesi di un fabbricato non acquistato ma costruito dal soggetto che intende estrometterlo dal regime IVA, la base imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili (cfr. l’articolo 13, comma 2, lettera c). In via di estremo subordine, quindi, 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.

Con esclusivo riferimento, dunque, 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 (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” (cfr. punto 40 della sentenza C-16/14).

Si precisa che, in ipotesi diverse da quelle descritte, il ricorso al valore di mercato per la determinazione della base imponibile comporterebbe una espressa violazione del comma 2, lett. c), dell'art.13 del DPR 633 del 1972 ispirato al principio secondo cui “non è conforme al diritto comunitario una norma nazionale che consideri il valore normale quale base imponibile dei beni destinati ad attività estranee a quella di impresa, nel caso in cui tale ultima attività cessi” (Corte di Giustizia UE, sentenza 3 maggio 2013, causa C-142/12).

In tutti gli altri casi, dunque, tornano applicabili le regole generali secondo cui la base imponibile sarà determinata in base al “prezzo di acquisto” in termini di “valore residuo” dei beni al momento dell'assegnazione.

A questo proposito, nella circolare 26/E del 2016, è stato ulteriormente chiarito che il prezzo d'acquisto “non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo”. Si precisa che tale diminuzione di valore rilevante nel calcolo del valore residuo del bene stesso, 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.

9 Rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo IVA

Nella considerazione che le assegnazioni possono riguardare beni ammortizzabili, la circolare n. 26/E del 2016 ha chiarito, al paragrafo 7.3), che, all'atto dell'assegnazione, occorre verificare se sia necessario operare la rettifiche d'imposta disciplinate dall'art. 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972.

L'obbligo di operare la rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata dipende dal "regime" applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni).

Come precisato nel paragrafo 7) della suddetta circolare, la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2 deve essere operata anche in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio relativi agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purché si tratti di interventi aventi natura incrementativa del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità.

A tal proposito, si chiarisce in questa sede che 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.

Per completezza si precisa che costituiscono operazioni fuori campo IVA sia le assegnazioni di beni per i quali la detrazione dell'IVA non è avvenuta in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione del tributo nell'ordinamento interno, sia le assegnazioni di beni per i quali non è stata detratta integralmente l'imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972 .

10 Trasformazione agevolata in società semplice

La circolare n. 26/E del 2016, confermando le indicazioni già rese nei precedenti documenti di prassi in materia di assegnazione agevolata di beni ai soci, ha ribadito che l'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che 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.

11 Determinazione dell'imposta sostitutiva nel caso di assegnazione/cessione ai soci di terreni agricoli sui quali insistono fabbricati rurali

Com'è noto, l'articolo 1, comma 117, della legge n. 208 del 2015, stabilisce che, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dovuta con riferimento alle assegnazioni/cessioni ai soci di beni immobili, il valore normale può essere determinato, su richiesta della società, in misura pari a quello derivante 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 DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Con particolare riferimento ai trasferimenti di diritti reali sui terreni, questa amministrazione, con la circolare del 20 marzo 2000, n. 50, ha avuto modo di chiarire che il sistema automatico di valutazione di cui allo stesso articolo 52 del TUR, applicato al reddito dominicale, esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali previsti dall'articolo 9, commi 3 e 3-bis del DL 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133.

In sostanza, la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni asservite. Il fabbricato, pertanto, assume autonoma rilevanza fiscale solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti di cui all'articolo 9 del DL n. 557 del 1993 (cfr. risoluzione 6 agosto 2009, n. 207).

Tale principio trova applicazione anche ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta, ai sensi dell'articolo 1, comma 117, della legge n. 208 del 2015, nelle ipotesi di cessione/assegnazione ai soci dei terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali.

L'imposta sostitutiva, pertanto, 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.

12 Imposta di registro - applicazione dell'imposta minima

Il comma 119 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 prevede che “per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa”.

L'agevolazione della riduzione alla metà trova, dunque, applicazione solo con riferimento alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro con la conseguenza che l'imposta minima deve comunque essere applicata nella misura ordinaria prevista.

Per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (ridotte alla metà), l'imposta minima di registro trova, quindi, applicazione nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23.

13 Imposta di registro – determinazione della base imponibile per le assegnazioni o cessioni di immobili ai soci

Con la circolare 1° giugno 2016, n. 26, è stato precisato che ai fini della determinazione della base imponibile per le assegnazioni/cessioni di immobili ai soci trovano applicazione anche ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni/cessioni dall'articolo 1, comma 117, della legge n. 208 del 2015.

Conseguentemente, nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, ai sensi del comma 4 dell'articolo 52 del TUR, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.

In assenza di specifica previsione normativa, al riguardo, deve, invece, ritenersi che l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non possa essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro. Nel caso in cui il contribuente non eserciti l'opzione di cui al citato articolo 1, comma 117, ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione in relazione all'imposta di registro trovano, quindi, applicazione i principi sanciti dagli articoli 43 e 51 del TUR.

Resta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore, di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. circolare 29 maggio 2013, n. 18).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Rossella Orlandi