

## **ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI, COMMENTO ALLA CIRCOLARE 37/E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti, rispetto a quelli già contenuti nella circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, volti a precisare alcuni aspetti peculiari in materia di assegnazione e cessione agevolata.

La circolare n. 37 tratta di più temi, taluni che non riguardano direttamente la professione notarile, altri invece di maggiore interesse per la categoria.

Vengono segnalati innanzitutto tali ultimi argomenti e di seguito gli altri temi che possono comunque rilevare per la definizione della fattispecie agevolata.

### **ARGOMENTI DI MAGGIOR INTERESSE NOTARILE**

#### **a) identità dei soci al 30.09.2015**

La circolare ha precisato che può costituire titolo idoneo a individuare i soci alla data del 30 settembre 2015 **l'atto di trasferimento della partecipazione.**

#### **b) assegnazione e cessione di diritti reali parziali**

L'Agenzia è tornata su alcune precisazioni già fornite in precedenza.

È stato chiarito che, sia in caso di cessione che di assegnazione aventi a oggetto – ad esempio - nuda proprietà /usufrutto sui beni da assegnare, costituiscono **fattispecie agevolabili** quelle nelle quali la società:

**b1.** risulti titolare di un diritto reale parziale 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 stesso diritto reale parziale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio (cfr. circolare n. 26/E del 2016);

**b2.** 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).

*(Nello steso senso risposta a quesito n. 169-2016/T Est. A. Lomonaco-F. Raponi, in CNN Notizie del 27 luglio 2016)*

È stato ribadito che non può mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata il singolo diritto (usufrutto o nuda proprietà) in quanto lo stesso non è identificabile con il bene.

#### **c) cessione / assegnazione in comproprietà**

L'agenzia non si è pronunciata sulla cessione / assegnazione del bene in comproprietà a più soci. In base alle argomentazioni della circolare n. 37 si può concludere per la soluzione positiva. *(In questo senso risposta a quesito n. 89-2016/T est. Raponi, in CNN Notizie del 27 luglio 2016).*

#### **d) assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda**

Il documento ha chiarito che possono essere assegnati/ceduti in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrano più nel contratto di affitto del complesso aziendale.

*(Si segnala che si è giunti alla stessa conclusione (pur se sulla scorta di diverse motivazioni) nella risposta a quesito n. 183-2016/T Est. F. Raponi, in CNN Notizie del 27 luglio 2016).*

#### **e) assegnazione e cessione agevolata: la scelta più vantaggiosa sul piano fiscale non costituisce fattispecie elusiva**

L'agenzia precisa che la scelta tra assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società.

È stato precisato a tal proposito 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* della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

#### **f) conferimenti di azienda**

Il documento conferma le conclusioni cui si è giunti nella circolare n. 26 del 2016 in merito alla fusione/scissione precisando che le stesse siano applicabili anche nel caso di **conferimenti di azienda** effettuati in regime di continuità fiscale.

#### **g) base imponibile IVA dell'assegnazione agevolata**

È stato ribadito il concetto che la base imponibile per il calcolo dell'IVA consiste nel **valore residuo dei beni al momento del prelievo o della destinazione dei medesimi**. L'Agenzia ha solo precisato meglio il concetto già espresso nella circolare n. 26 del 2016 cui si rinvia.

*(Nello stesso senso risposta a quesito n.183-2012/T est. F. Raponi, in Cnn Notizie del 29 agosto 2013).*

#### **h) rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo IVA**

È stato precisato che anche nella assegnazione di un bene rileva la rettifica della detrazione. Non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma **anche per quelle fuori campo IVA**, quelle in cui 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.

Il Fisco ha precisato che la rettifica in quest'ultimo caso opera limitatamente all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi operati sull'immobile dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione. L'Amministrazione Finanziaria aggiunge che la rettifica dovrà riguardare interventi che non abbiano esaurito la loro utilità, nel senso che non sia ancora decorso il periodo di tutela fiscale (dieci anni) dalla loro esecuzione.

#### **i) trasformazione agevolata in società semplice**

L'Amministrazione ha precisato che all'atto della trasformazione la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita iva in quanto con la trasformazione si conclude

l'esercizio dell'attività d'impresa. *(In tal senso Studio CNN n. 92-2016/T "Trasformazione di società commerciale immobiliare in società semplice – problematiche fiscali" par. 3 Est F. Raponi).*

**l) determinazione dell'imposta sostitutiva nel caso di assegnazione/cessione ai soci di terreni agricoli sui quali insistono fabbricati rurali**

È stato precisato che la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un **elemento solo indicativo** della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, in quanto 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.

Dunque ai fini del calcolo dovrà essere utilizzato solo il valore del terreno e non rileverà il valore catastale del fabbricato rurale, benché dotato di rendita, se sia certo il suo asservimento al terreno.

**m) imposta di registro - applicazione dell'imposta minima**

È stato precisato che per le assegnazioni/cessioni di 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 applicazione sempre nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

**n) 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 esplicita efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.**

Attenzione non sarà possibile dunque:

**n. 1** effettuare l'opzione in via autonoma solo per l'applicazione dell'imposta di registro;

**n. 2** utilizzare valori diversi ai fini del calcolo della imposta sostitutiva e dell'imposta di registro. I due valori dovranno necessariamente coincidere nel senso che il valore utilizzato per le dirette (normale/catastale) costituirà anche la base imponibile per il registro.

*(In senso contrario risposta a quesito n. 171-2016/T est. F. Raponi, in CNN Notizie del 27 luglio 2016).*

Nella circ. n. 37 si precisa, infine, che resta ferma la possibilità per il socio di optare per l'applicazione della disciplina del cd. prezzo-valore di cui all'art. 1, comma 497, l. n. 266/2005, in presenza dei requisiti ivi previsti.

È opportuno richiamare l'attenzione sulla particolare operatività della cessione agevolata ove rileverà sempre l'ammontare del corrispettivo se superiore ai due valori normale e catastale.

## **ARGOMENTI RELATIVI ALLE IMPOSTE DIRETTE DA CONSIDERARE AI FINI DELLA DEFINIZIONE DELLA FATTISPECIE**

### **A) Profili contabili**

#### **1) annullamento riserve contabili**

La circolare n. 37 ha chiarito che l'assegnazione di un bene comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale ) in misura almeno pari al valore contabile del bene. *(Nello stesso senso risposta a quesito n. 156-2016/T est. F. Raponi, in CNN Notizie del 27 luglio 2016).*

#### **2) le riserve da annullare devono corrispondere al valore contabile e non a quello fiscale**

Il documento precisa che sarà possibile fruire della disciplina agevolativa **solo in presenza di riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile** dei beni, e non a quello fiscale (normale o catastale).

Ciò comporta che in caso si voglia adottare una soluzione negoziale che consenta di effettuare, l'assegnazione la prima analisi che occorre compiere riguarda la **fattibilità dell'operazione sul piano contabile**.

#### **3) mancanza di riserve disponibili in misura parziale o totale**

In mancanza di riserve disponibili in misura parziale o totale, l'operazione di assegnazione potrà comunque effettuarsi mediante annullamento delle riserve esistenti e accollo di passività fino a concorrenza del valore contabile del bene. In alternativa potrà essere valutata la soluzione della cessione onerosa del bene stesso.

#### **4) valore contabile da assegnazione e valore netto contabile**

La circolare precisa che è possibile attribuire al bene in sede di assegnazione un **valore contabile** anche diverso da quello normale/catastale purché in linea con i principi contabili di riferimento. Il **valore che si può attribuire al bene in sede di assegnazione** sul piano contabile potrà risultare **pari, superiore o inferiore** al suo precedente **valore netto contabile**.

#### **5) plusvalenza contabile derivante dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni – differenza tra plusvalenza fiscale e plusvalenza contabile**

L'assegnazione di beni dunque oltre a rilevare sul piano fiscale per la emersione di una **plusvalenza fiscale** (differenza tra valore normale/catastale del bene e suo costo fiscalmente riconosciuto - circ. 37 pag. 10 ) potrà far emergere anche una **plusvalenza contabile** nel caso in cui

il valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione risulti **superiore** al suo valore netto contabile.

Tale plusvalenza, che riguarda i beni **iscritti tra le immobilizzazioni, non assume rilevanza fiscale in quanto** viene **sterilizzata** con una variazione fiscale in diminuzione.

#### **6) distribuzione della riserva da plusvalenza contabile**

La plusvalenza in argomento deve essere iscritta in bilancio e confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto.

La circolare precisa tuttavia che la sua eventuale futura distribuzione seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori.

#### **7) distribuzione della riserva da plusvalenza contabile: differenza tra assegnazione e cessione**

In ordine alla cessione onerosa agevolata la fattispecie rileva in misura parzialmente diversa. Nel par. 5 della circolare è stato precisato che 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 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. Ciò **a differenza della assegnazione** ove invece l'agevolazione è stata già riconosciuta all'atto dell'effettuazione dell'operazione.

#### **8) plusvalenza derivante dall'assegnazione di beni merce**

La circolare n. 37 precisa che alle medesime conclusioni indicate per beni iscritti tra le immobilizzazioni si perviene anche nel caso di assegnazione di beni merce da cui emerge un **differenziale positivo di reddito rilevato in contabilità** (plusvalenza contabile).

#### **9) minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata**

L'Agenzia delle Entrate ha indicato una possibile diversa rilevanza delle **minusvalenze e dei componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata a seconda che riguardino** i beni **iscritti tra le immobilizzazioni oppure beni merce**.

**Rispetto ai primi (immobilizzazioni)** al pari della plusvalenza contabile non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa la minusvalenza che si genera in sede di assegnazione e pur in presenza di una base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva dell'8 o del 10 per cento **pari a zero**.

Invece, per effetto della assegnazione di **beni merce** che dà origine ad 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.

#### **B) Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi**

L'amministrazione ha indicato la soluzione per compensare componenti negativi e componenti positivi di reddito.

In presenza dell'assegnazione agevolata di **più beni** se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, **le sole componenti negative di reddito che originano dall'assegnazione di beni merce** devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

**Si può ragionevolmente ritenere che le conclusioni siano sostenibili anche con riferimento a più assegnazioni in favore di soci diversi.**

### **C) Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione**

Nel paragrafo 1.4 è stato precisato che per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata possono essere liberate riserve in sospensione d'imposta (riserve da precedenti rivalutazione dei beni) con applicazione dell'imposta sostitutiva del 13%.

È stato ulteriormente chiarito che il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento, operato dalla società, su tali riserve libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

Il socio assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, 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 oltre che 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%) **anche dalla entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci.**

Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile.

Possono essere utilizzate riserve in sospensione solo dopo aver utilizzato le altre riserve di utili e di capitale.

### **D) effetti fiscali applicabili al socio di società di persone**

È stato precisato anche nelle società di persone potrebbe verificarsi il caso del "**sottozero**".

L'ipotesi riguarda il caso in cui il socio riceva in assegnazione un bene il cui valore normale/catastale risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società). Questo differenziale negativo sarà assoggettato a tassazione secondo le regole ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR.

Altra novità riguarda la precisazione che la tassazione del sottozero può verificarsi 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.

### **E) assegnazione dei beni nel caso di recesso soci**

È stata fatta una precisazione in ordine alla deducibilità della differenza da recesso liquidata in natura da parte della società di persone da cui si receda.

In linea generale è stato precisato che il plusvalore latente non resta nel patrimonio della società e, quindi, 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.

*(Si veda al riguardo con conclusioni diverse Studio CNN n. 74/2014T “Profili fiscali del recesso dalla società e dell’assegnazione di beni ai soci” Est. F. Raponi).*

*Francesco Raponi*