

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE ASSEGNAZIONI DI TERRENI A SOCI

“Una società deve sciogliersi e assegnare ai soci i terreni di proprietà della medesima aventi ora natura edificabile (al momento dell’acquisto erano agricoli). Si pone il problema di quale sia la base imponibile data la modifica normativa apportata all’art. 13 comma 2 lett. c) del D.P.R. 633 del 1972 dalla l. 88/2009: e cioè il prezzo di costo e non più il valore normale.

E’ pacifico ormai che la base imponibile per l’operazione di assegnazione sopra citata sia costituita dal “prezzo di acquisto” o in mancanza dal “prezzo di costo” e non più dal valore normale come riportato ancora nello studio del 2012 sopra indicato (Studio 103-2012/T, pubblicato in CNN Notizie del 12 ottobre 2012 N.d.R.)? Mi sembra che sia così chiaro dopo la novella del 2009, è così pacifico anche per l’Agenzia delle entrate?

Risposta al quesito in sintesi:

La base imponibile dell’assegnazione è rappresentata dal **valore normale determinato secondo la normativa iva** e non dal solo prezzo di acquisto “tal quale” del bene assegnato.

Inquadramento della fattispecie

Nell’indicare la base imponibile ai fini iva degli atti di assegnazione di beni immobili nello studio 103-2012/T si è fatto riferimento in maniera sintetica al dato normativo (art 13 D.P.R. iva lett. c) e al valore normale dei beni assegnati.

Il riferimento alla norma, che richiama espressamente l’art. 2 comma 2 n. 6 del D.P.R. 633/1972, non genera alcun dubbio interpretativo; al contrario il termine “valore normale” va supportato di un chiarimento anche per il diverso utilizzo che ne fa il legislatore tributario.

Nella normativa tributaria infatti il termine “valore normale” corrisponde a due significati ben distinti tra loro e entrambi ricorrenti nella disciplina fiscale in tema di assegnazione di beni immobili ai soci.

Il primo indicato nell’art 9 comma 3 del tur che definisce valore normale ai fini delle imposte dirette “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione”.

Il secondo riportato dall’art. 14 del D.P.R. 633 del 1972 che definisce valore normale ai fini iva l’intero importo che il cessionario dovrebbe pagare in condizioni di libera concorrenza ad un cedente per ottenere i beni nel tempo e nel luogo di tale cessione; la norma precisa che qualora non siano accertabili cessioni di beni analoghe per valore normale si intende “*il prezzo di acquisto del bene o di beni simili, o in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuino tali operazioni*” (usando la medesima terminologia di cui all’art 13 – 2 comma lett. c)).

Entrambe le definizioni trovano dunque **cittadinanza nello schema di assegnazione di beni immobili ai soci esprimendo due grandezze fiscalmente rilevanti.**

Il “valore normale”, che ai fini delle **imposte dirette** individua il ricavo tassabile (nel caso di beni cd. merce) ovvero il parametro per la quantificazione della eventuale plusvalenza (nel caso di beni cd. strumentali).

Il prezzo di acquisto o di costo rideterminato al momento della operazione, che ai fini dell'**iva** rappresenta la base imponibile e che nello studio 103-2012/T è stato definito “valore normale” usando la terminologia dello stesso legislatore iva (art. 14) anche se con un significato diverso (nello stesso senso utilizza la medesima terminologia Guide e Soluzioni Ipsoa a cura Eutekne – Immobili anno 2011 pag. 1367).

Possono verificarsi le seguenti situazioni:

- valore normale iva e valore normale ai fini ired sono ritenuti dalle parti coincidenti; in tal caso nell’atto di assegnazione si avrà cura di far emergere un solo valore;
- valore normale iva e valore normale ai fini ired non sono ritenuti dalle parti coincidenti; in tal caso **l’evidente discrasia tra imponibile iva e valore tassabile ai fini delle imposte dirette implica l’opportunità di far emergere con riferimento al bene oggetto di assegnazione entrambi i diversi valori, eventualmente supportati da una perizia.** In dottrina si è parlato a tal proposito di un **doppio binario fiscale** (Codice iva Nazionale e Comunitaria Commentato a cura P. Centore Ipsoa 2012).

La risposta al quesito pertanto non è né nel senso che la base imponibile dell’assegnazione coincida con il solo prezzo di acquisto “tal quale” del bene assegnato e neanche con il valore normale dello stesso inteso nel senso dell’art 9 del tur.

Determinazione della base imponibile iva

Si è detto che la norma di riferimento è l’art. 13 – 2 comma lett. c) del D.P.R. 633 del 1972.

Tale norma è stata sostituita dall’art. 24 comma 4 lett. b), l.7.7.2009 n. 88 in ossequio alla legge comunitaria 2008 (legge n. 88/2009).

Il precetto comunitario cui si è adeguato il legislatore italiano esprime il principio per cui il tributo deve colpire la capacità di spesa dell’acquirente vale a dire quanto lo stesso è disposto a corrispondere per procurarsi il bene.

Di conseguenza è stato riformato anche il regime delle **operazioni senza corrispettivo**.

La “vecchia” formulazione ancorava la base imponibile al “valore normale” dei beni determinato (come nell’art. 9 del D.P.R. 917/1986) in misura pari al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie.

La nuova norma fa invece riferimento al prezzo di acquisto o in mancanza al prezzo di costo dei beni o di beni simili, **determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.**

Si tratta di stabilire dunque con riferimento ai beni immobili da assegnare cosa si intenda per prezzo di costo dei beni o di beni simili, **determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni**, escludendo il riferimento al solo prezzo di costo; occorre infatti che lo stesso sia **“attualizzato” al momento in cui si effettuano tali operazioni.**

Prezzo di acquisto rideterminato

Non esiste un orientamento univoco sul metodo da seguire per attualizzare il prezzo di acquisto o il prezzo di costo dei beni, **e non risultano ancora editi da parte della agenzia delle entrate documenti di prassi sull'argomento**. Anzi la materia è fonte di grossa confusione.

Le problematiche connesse sono molteplici specie se l'attualizzazione riguarda il prezzo di acquisto di un bene immobile.

Si pensi al **prezzo di acquisto da rideterminare con riferimento a un** bene acquistato senza detrazione o con parziale detrazione dell'iva al momento dell'acquisto; oppure a un bene il cui valore sia stato già "consumato" perché ammortizzato, anche in relazione alla necessità o meno di allineare le due grandezze che devono essere espresse in materia di iva e di imposte dirette.

E' stata posta, inoltre, la questione se debbano o meno essere computate nel calcolo le spese relative ai beni, e se siano o meno rilevanti a tali fini i costi sostenuti per il bene assegnato con riferimento ai quali l'iva non sia stata detratta.

Un altro spunto di riflessione è quello relativo ai beni che abbiano subito un *deprezzamento* dovuto all'usura **oppure al contrario una maggiore valorizzazione_dipendente, ad esempio come nel caso in esame, da modifiche urbanistiche o di strumenti urbanistici**.

Alcuni ritengono che l'applicazione del principio di attualizzazione dovrebbe comportare in termini generali una quantificazione della base imponibile iva *inferiore* a quella determinata sulla base del valore normale che tiene conto dell'*eventuale apprezzamento del bene* (così dovrebbe essere in ossequio alla legge comunitaria 2008).

Tale conclusione però presenta dei **profili di criticità in quanto verrebbe legittimato il dubbio che il ricorso al nuovo metodo potrebbe prestarsi a dei facili abusi** (come nella quantificazione della base imponibile pari al prezzo di acquisto o di costo tal quale).

Una ulteriore considerazione va poi svolta alla luce dell'orientamento della giurisprudenza comunitaria: si fa riferimento al valore "consumato" del bene o al suo valore "residuo".

Tali conclusioni però non sono completamente utilizzabili per i beni immobili.

Non rimane che concludere che l'attualizzazione del bene conduce a un risultato molto vicino in termini di valore alla normativa previgente come sostenuto anche dai pochi commentatori della norma in questione (Codice Iva Nazionale e Comunitaria Commentato a cura P. Centore Ipsoa 2012) - (Assonime circ. n. 42 del 13.10.2009 non sembra escludere una reviviscenza indiretta della vecchia norma sul valore normale).

Francesco Raponi