

AGEVOLAZIONI

Riserva di rivalutazione ed assegnazione agevolata

di Sandro Cerato

Nell'assegnazione ai soci di un **immobile oggetto di rivalutazione** si richiede il versamento di un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società non operative in almeno due anni nel triennio 2013 – 2015) da parte della società sulla differenza tra valore normale dell'immobile (che può farsi coincidere con il valore catastale) ed il costo fiscalmente riconosciuto del bene alla data dell'assegnazione.

Inoltre, se a seguito dell'assegnazione la **società utilizza delle riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta** (e quindi non affrancate), è richiesto anche il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 13% dell'importo utilizzato.

Sul punto, si osserva che **l'assegnazione del bene non comporta alcun obbligo di utilizzo della riserva di rivalutazione**, in quanto le vicende del bene rivalutato e della riserva iscritta a seguito della rivalutazione sono del tutto autonome tra di loro, con la conseguenza che la società, in presenza di altre riserve, potrebbe utilizzare queste ultime e lasciare nel proprio patrimonio la riserva di rivalutazione.

Tuttavia, è opportuno riflettere sull'opportunità di utilizzare la **riserva di rivalutazione**, poiché la sospensione d'imposta viene risolta con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 13% e quindi ridotta rispetto all'ipotesi ordinaria di distribuzione della stessa ai soci; nel qual caso la società di capitali dovrebbe, infatti, pagare le imposte piene (Ires ed Irap) e scomputare quale credito d'imposta la sostituiva pagata al momento della rivalutazione (3% per la **rivalutazione di immobili ex D.L. 185/2008**).

È appena il caso di precisare che laddove la società abbia rivalutato l'immobile ai soli fini civilistici nel 2008, la **riserva di rivalutazione** iscritta non è in sospensione d'imposta ma è una normale riserva di utili, con la conseguenza che l'utilizzo della stessa a fronte dell'assegnazione del bene ne comporta la tassazione solo in capo al socio assegnatario (in capo al quale rileva comunque il valore normale del bene ai sensi dell'articolo 47, comma 3, del Tuir).

Un altro aspetto da evidenziare riguarda la **base imponibile** - importo della riserva utilizzata per l'assegnazione - **sui cui applicare l'imposta sostitutiva** del 13%.

In passato **l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 13/E/2014)**, a commento della rivalutazione dei beni d'impresa di cui alla legge n. 147/2013, ha confermato che la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva del 10% non è pari all'importo della riserva iscritta (ossia al

netto dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione), bensì all'importo della rivalutazione, al lordo quindi dell'imposta sostitutiva dovuta.

Si tratta di capire se la stessa regola debba essere seguita anche per il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%, in caso di **assegnazione agevolata del bene immobile con utilizzo della riserva di rivalutazione**.

La risposta non può che essere **negativa**, in quanto il pagamento dell'imposta (anche se sostitutiva) del 13% non avviene quale conseguenza dell'affrancamento della riserva, bensì a fronte dell'**utilizzo** della riserva in sospensione d'imposta in occasione dell'assegnazione agevolata del bene.

Pertanto, **l'imposta del 13% deve essere calcolata sull'effettivo importo della riserva iscritta nel patrimonio netto della società ed utilizzata a seguito dell'assegnazione**.