

AGEVOLAZIONI

Assegnazione agevolata: i chiarimenti bis dell'Agenzia in sintesi

di Alessandro Bonuzzi, Giovanni Valcarenghi

La [circolare dell'Agenzia delle entrate n. 37/E](#) di ieri fornisce ulteriori chiarimenti, rispetto a quelli contenuti nella [circolare n. 26/E](#) dello scorso giugno, sul regime fiscale della **assegnazione, cessione e trasformazione** in società semplice **agevolata**. La seguente tabella ne riporta sinteticamente il contenuto.

1	Trattamento dell'assegnazione	L'assegnazione dei beni ai soci comporta l' annullamento di riserve contabili (di utili/di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Pertanto, 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.
1.1	Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni	La plusvalenza contabile derivante dall'assegnazione del bene iscritto tra le immobilizzazioni: <ul style="list-style-type: none">• non assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap;• concorre alla formazione del risultato economico dell'esercizio 2016 confluendo, in caso di utile, tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione, pertanto, segue il regime ordinario di tassazione dei dividendi in capo al percettore;• assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi ex articolo 96 Tuir e delle spese di rappresentanza ex articolo 108, comma 2, del Tuir.
1.2	Proventi derivanti dall'assegnazione di beni merce	Il differenziale positivo (ricavi-costi) rilevato in contabilità generato dall'assegnazione di beni merce: <ul style="list-style-type: none">• 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;• assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi ex articolo 96 Tuir, mentre il ricavo è rilevante ai fini della disciplina delle spese di rappresentanza ex articolo 108, comma 2, del Tuir.
1.3	Minusvalenze e componenti	La minusvalenza contabile derivante dall'assegnazione del bene iscritto tra le immobilizzazioni:

**negativi derivanti
dall'assegnazione
agevolata**

- non assume **rilevanza** ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
- **rileva ai fini dell'Irap**;
- impatta sul **ROL** riducendolo.

Il **differenziale negativo** (ricavi-costi) originato dall'assegnazione di **beni merce** rilevato in contabilità:

- **rileva ai fini del reddito d'impresa**, sempreché il provento sia stato determinato in misura pari al valore normale;
- **rileva ai fini dell'Irap**;
- impatta sul **ROL** riducendolo.

1.4 **Trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione** Quando le riserve di utili e di capitali sono **incapienti** rispetto al valore contabile attribuito al bene, per consentirne la fuoriuscita, è possibile utilizzare le **riserve in sospensione d'imposta** nella misura strettamente necessaria dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili.

La **presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili** prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del Tuir, è **disapplicata** per **l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile** e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

2.1 **Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto** Non può mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata il singolo diritto gravante sul bene (ad esempio usufrutto).

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).

2.2 **Contemporanea assegnazione di beni che producono componenti positivi e negativi** In caso di assegnazione agevolata di **più beni**, l'imposta sostitutiva va applicata sull'ammontare dei componenti positivi al **netto** di quello negativo.

2.3 **Assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda** Il singolo bene compreso nell'**azienda concessa in affitto non** è suscettibile di assegnazione/cessione **agevolata**.

3 **Effetti fiscali in capo ai soci**

3.1 **Pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione** 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.

3.2 **Ammontare dei dividendi tassabili** Il **socio di società di capitali** assegnatario assoggetta a tassazione come **dividendo il valore normale/catastale** del bene assegnato, al netto degli **importi** assoggettati a **imposta sostitutiva** dalla società (differenza tra valore normale/catastale e valore fiscale del bene + riserve in sospensione d'imposta annullate).

3.3 **Effetti fiscali per i soci di società di persone** Quando in capo al **socio della società di persone** il valore normale/catastale del bene assegnato risulta **maggior** al costo fiscale riconosciuto della partecipazione emerge un **differenziale negativo** per il quale trovano applicazione le **regole ordinarie** di tassazione.

4 **Passaggio da semplificata a ordinaria e annullamento da riserva di rivalutazione** Nel caso in cui il contribuente, in regime di **contabilità semplificata**, abbia aderito ad 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.

5 **Libera scelta (senza abuso) tra cessione e assegnazione** Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 26/E/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 L. 212/2000**.

6 **Assegnazione di beni in sostanza di recesso da società di persone** Con risoluzione n. 64/E/2008 era stato affermato che, in caso di **recesso** da **società di persone**, la somma, eccedente rispetto alla frazione di patrimonio netto, attribuita al socio recedente poteva essere **dedotta** dalla società.

Il ragionamento in allora svolto, però, era riferito al caso di attribuzione di somme in denaro e serviva ad evitare la doppia imposizione in capo al socio recedente ed a quelli superstiti.

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.

7 **Assegnazione e operazioni straordinarie** Nella circolare 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), sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione.

7 **Assegnazione beni rivalutati ai sensi della Legge 147/2013** Viene precisato che tali conclusioni sono applicabili anche nel caso di **conferimenti di azienda** effettuati in regime di continuità fiscale. I soggetti che hanno **rivalutato** beni in ottemperanza alla Legge 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 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.

8 **IVA: base imponibile** Di conseguenza, il **contribuente** potrà tenere conto del **maggior valore rivalutato**. Richiamando la giurisprudenza comunitaria, la circolare afferma 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.

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.

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.

9	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.
10	IVA: trasformazione in mera gestione immobiliare	La trasformazione di una società commerciale in una società semplice di società semplice 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	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.
12	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, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D.LGS. 23/2011.
13	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.

13 **REGISTRO: prezzo valore** Rimane ferma la possibilità per il socio, in presenza dei requisiti, di optare per l'applicazione della regola del **“prezzo – valore”**.

Per approfondire le problematiche relative all'assegnazione agevolata vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

The graphic features a blue header bar with the text "Seminario di specializzazione" and "L'ASSEGNAZIONE, LA TRASFORMAZIONE E L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA". Below the header, there is a list of cities: Bologna, Firenze, Milano, Padova, Torino, and Verona. To the right of the list is a blue double-headed arrow icon. The background of the graphic is a light blue gradient with white abstract shapes.