

Assegnazione beni ai soci: la base imponibile IVA NON è il valore catastale

di

Pubblicato il 5 Settembre 2017

Uno dei problemi più rilevanti per le operazioni di assegnazione dei beni ai soci è l'individuazione della base imponibile IVA corretta, in particolare l'esatta individuazione del 'valore normale' del bene immobile oggetto di assegnazione: la corretta applicazione del valore normale può spostare anche di molto i calcoli di convenienza dell'operazione.

La data entro la quale è ancora possibile fruire dell'**assegnazione agevolata dei beni ai soci** si avvicina a grandi passi.

Gli operatori interessati sono dunque tenuti ad affrontare gli ultimi dubbi e a tenere conto della diversità della disciplina qualora il trasferimento degli immobili sia soggetto ad Iva anziché all'imposta di registro.

Una delle principali **differenze** riguarda i **criteri di determinazione della base imponibile** .

L'imposta sul valore aggiunto risente dei vincoli comunitari. Pertanto la base di calcolo **non potrà mai essere rappresentata dal valore catastale dell'immobile** oggetto di trasferimento.

I vincoli risulteranno più evidenti ponendo a confronto l'attuale disciplina normativa con la **precedente versione** dell'assegnazione prevista dall'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

In particolare, il comma 2 disponeva che sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applicava una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) nella misura del 10 per cento. Il periodo successivo del medesimo comma 2 disponeva, inoltre, che per i beni la cui



assegnazione era soggetta ad Iva poteva essere applicata, in luogo di tale imposta, una maggiorazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale dei beni, con l'aliquota propria dei medesimi. Si trattava di una forfetizzazione dell'imposta sul valore aggiunto che il legislatore non ha ritenuto di poter riproporre nel testo novellato della disciplina sulle assegnazioni.

I criteri di determinazione della base imponibile e le modalità di applicazione e determinazione dell'imposta sul valore aggiunto sono quelli ordinari disciplinati dal D.P.R. n. 633/1972, ed in particolare dell'art. 13, comma 2, lett. c del citato decreto. E' applicabile in un solo caso il successivo art 14 che fa riferimento alla nozione di valore normale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Gli atti di assegnazione si caratterizzano per la **mancanza del corrispettivo**. La norma citata prevede che la base imponibile è costituita

“per le cessioni indicate ai numeri 4, 5 e 6 del secondo comma dell'articolo 2, 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...”.

L'art. 2, c. 2, n. 5, del *Decreto Iva* fa riferimento alla destinazione dei beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore (c.d. **autoconsumo**) e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In tale ambito, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate, sono riconducibili le assegnazioni. In ogni caso i medesimi criteri di determinazione della base imponibile sono espressamente previsti dal successivo numero 6 del medesimo articolo 2 per le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto.

Il legislatore ha previsto uno specifico criterio al fine di determinare la base imponibile per gli atti di assegnazione.

La **base imponibile**, come già indicato, è costituita dal **prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni**. Si pone il problema di fornire una definizione di prezzo di acquisto o (in mancanza) di prezzo di costo dei beni o di beni simili.

La determinazione della predetta base imponibile deve essere effettuata secondo uno specifico criterio (diverso dal valore normale), previsto dall'art. 13, comma 2, lett. c, del D.P.R. n. 633/1972. **La norma non risulta affatto chiara** e le scarse precisazioni dell'Agenzia delle entrate, oltre che della giurisprudenza, non rendono agevole il compito degli operatori.

L'Agenzia delle entrate si è espressa con la recente [circolare n. 26/E del 2016](#).

L'Amministrazione finanziaria ha tratto spunto dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 17 maggio 2001 riguardante i procedimenti riuniti C-322/99 e C-323/99 (sentenza Fischer). Secondo quanto precisato dai giudici comunitari la base imponibile della cessione gratuita coincide con il “*valore residuo del bene al momento del prelievo*”.

La stessa sentenza ha precisato che, nella determinazione del predetto valore residuo, è necessario tenere conto anche delle

“spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo”.

Conseguentemente,

“ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di 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 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”.

La circostanza che il legislatore abbia fatto riferimento (alternativamente) al prezzo di acquisto o al prezzo di costo induce a ritenere che tale criterio di determinazione della base imponibile dia luogo ad un risultato, a parità di condizioni, mediamente più basso rispetto al valore normale di cui al successivo articolo 14, comma 1.

Infatti, in questo caso (per l'assegnazione degli immobili) non si fa riferimento al prezzo di rivendita (praticato da altri operatori indipendenti), essendo necessario escludere la “percentuale di ricarico” praticata dal venditore.

La disposizione in esame (art. 13, comma 2, lett. c) prosegue precisando che sotto il profilo temporale, ai fini della determinazione, si deve fare riferimento al momento in cui si effettuano tali operazioni. **La**

norma è piuttosto criptica. Tuttavia sembra che tale riferimento debba essere interpretato nel senso che in mancanza del corrispettivo il valore dell'operazione deve essere determinato in misura pari al prezzo di acquisto attualizzato, cioè riportato al momento in cui l'operazione risulta effettuata (in pratica in coincidenza con l'atto di assegnazione).

La mancata attualizzazione del costo darebbe luogo ad una sottrazione della base imponibile con la conseguente sottofatturazione dell'operazione di assegnazione.

Il problema, come anticipato, sarà rappresentato dalla necessità di individuare un criterio (idoneo) di attualizzazione del vecchio costo senza tenere conto, però, del ricarico mediamente praticato per la vendita di un bene avente caratteristiche simili.

Alcuni autori hanno ritenuto di poter utilizzare, ai fini dell'attualizzazione, l'ammortamento o criteri alternativi quali, ad esempio, il termine previsto per la rettifica della detrazione (termine decennale per gli immobili). In ogni caso, secondo questi autori, anche una volta esaurita la vita utile il bene oggetto di assegnazione conserva un valore residuo da assoggettare a tassazione.

La norma in commento prosegue precisando che, **in mancanza del prezzo di acquisto (attualizzato), la base imponibile delle assegnazioni dovrà essere determinata facendo riferimento (individuando) al prezzo di costo.**

In buona sostanza, la determinazione della base imponibile non potrà mai essere inferiore al costo (limite minimo consentito).

In questo modo sarà possibile recuperare per l'erario almeno l'Iva detratta a monte. Ad esempio questo criterio dovrebbe essere applicato qualora il bene oggetto di assegnazione è stato costruito, anche in base ad un contratto di appalto, dall'impresa assegnante.

Tale impresa avrà conservato le fatture emesse dall'impresa che ha materialmente realizzato il fabbricato. La sommatoria di tali fatture, unitamente ad altri costi non fatturati (ad esempio gli oneri di urbanizzazione), costituirà il costo di costruzione da attualizzare al fine di addivenire alla determinazione della base imponibile del fabbricato oggetto di assegnazione.

Al fine di procedere all'attualizzazione del costo, in base ad un'interpretazione letterale della norma non sembra sia necessario tenere conto di eventuali rivalutazioni dell'immobile dovute esclusivamente, ad esempio, alla riqualificazione della zona in cui risulta ubicato l'immobile o, più in generale, ad un incremento dei prezzi degli immobili. In buona sostanza tenere conto del prezzo di acquisto, riportato alla

data di assegnazione, vuol significare semplicemente considerare il tasso di inflazione e determinare a quanto corrisponde oggi il prezzo pagato al momento dell'acquisto.

Il problema non è mai stato affrontato in termini espliciti dall'Agenzia delle entrate.

Ad esempio non si deve tenere conto del mutato indice di edificabilità di un terreno che consente, rispetto al momento in cui è avvenuto l'acquisto, lo sviluppo di una maggiore cubatura. Pertanto l'incremento di valore del bene dovuto esclusivamente a questo fattore deve essere sterilizzato ai fini della corretta determinazione della base imponibile.

Analogamente non si deve tenere conto degli incrementi di valore dovuti alle opere di urbanizzazione o ai miglioramenti dei mezzi di trasporto in grado di favorire la viabilità come, ad esempio, l'apertura di una nuova linea della metropolitana.

In buona sostanza l'interprete dovrà distinguere gli incrementi di valore (irrilevanti) dovuti esclusivamente alle condizioni del mercato immobiliare e ai fattori in grado di condizionare i predetti valori, rispetto all'operazione di attualizzazione del costo che consente di riportare ad oggi il prezzo pagato all'atto dell'acquisto.

E' però necessario, come già precisato, **tenere conto delle migliorie sul bene** che ne abbiano comportato un **incremento** di valore e delle **eventuali perdite** di valore del cespite oggetto di assegnazione.

5 settembre 2017

Nicola Forte