

FISCO

Estromissioni agevolate. Le Entrate hanno chiarito che nella stessa sezione vanno inserite sia le plusvalenze sia le minusvalenze

Beni ai soci per operazioni plurime in RQ

Gestione unitaria per plusvalenze immobili - Variazioni da indicare anche nel quadro RF

Gian Paolo Ranocchi

Approdano nella dichiarazione 2018 le operazioni di estromissione agevolata degli immobili effettuate nel corso del 2017. Entro il 30 settembre dello scorso anno era infatti possibile procedere con la cessione o l'assegnazione dei beni ai soci o la trasformazione delle società commerciali in società semplici fruendo delle agevolazioni previste dalla legge 208/2015, prorogate dalla legge di stabilità del 2017. Vediamo i principali aspetti da considerare per gestire correttamente in dichiarazione l'operazione prescelta.

Il quadro RQ

Il passaggio fondamentale è sicuramente quello della corretta compilazione della specifica sezione del quadro RQ destinata a monitorare gli effetti fiscali dell'operazione agevolata. La sezione del quadro RQ deve essere compilata qualunque sia stata la scelta: cessione, assegnazione o trasformazione agevolata. Secondo le Entrate (circolare 26/E/2016), il perfezionamento fiscale dell'operazione si ottiene con il monitoraggio nel quadro RQ. Evidenziamo che la gestione del quadro è unitaria anche se la società ha posto in essere operazioni riferite a più immobili. Nella sezione, in presenza di operazioni plurime, confluiscono sia quelle con effetto plusvalenziale sia quelle con effetto minusvalenziale. La compensazione, ove consentita, tra plus e minus avviene quindi all'interno del singolo quadro. Ricordiamo che non sempre le "minus" sono deducibili: quasi mai nelle assegnazioni; con cautela nelle cessioni. Per le casistiche rimandiamo al contenuto della circolare 37/E/2016 e della risoluzione

101/E/2017 delle Entrate. Quest'anno le istruzioni ai modelli chiariscono che per sterilizzare la deducibilità delle minus occorre procedere indicando nel campo del costo fiscalmente riconosciuto, lo stesso valore normale attribuito al bene immobile in sede di operazione agevolata (solitamente il valore catastale rivalutato). Si veda l'esempio qui accanto.

Gli altri quadri

La gestione dichiarativa delle operazioni agevolate realizzate nel 2017 non si limita al quadro RQ. Occorre specificare sul quadro RF con opportune variazioni in aumento e in diminuzione, per rettificare gli eventuali componenti positivi o negativi che per effetto del trattamento contabile dell'operazione effettuata sono transitati nel conto economico. Tali componenti, infatti, essendo soggetti a una fiscalità sostitutiva, devono essere sterilizzati nell'ambito della tassazione ordinaria del reddito. Nelle operazioni di assegnazione agevolata, inoltre, occorre monitorare lo scarico delle riserve di patrimonio netto dando opportunità di informazione nel prospetto del capitale e delle riserve del quadro RS.

La fiscalità dei soci

Per quanto riguarda i soci destinatari dell'estromissione agevolata degli immobili da parte della società, i proventi dichiarativi smarriscono guardando in primo l'individuazione del reddito tassabile dei soci di società di cui il socio è titolare. Le operazioni agevolate, ad ogni modo, sono state attribuite in proporzione del valore del

l'immobile assegnato riserve di utili. Sia i soci di società di capitali che di persone, invece, potrebbero dover tassare il "sottozero" se il valore fiscale delle attribuzioni supera il costo fiscale delle loro partecipazioni. Ricordiamo, riguardo alla fiscalità dei soci, che il reddito tassabile va determinato assumendo il valore fiscale attribuito al bene nell'operazione agevolata.

Ad esempio se un immobile è stato attribuito nell'atto di assegnazione un valore "normale" pari a quello catastale rivalutato di 100, ma la società ha scaricato riserve per 110 in quanto lo stesso immobile era iscritto a tale valore, la partita fiscale in dichiarazione (sia per la società che per i redditi dei soci) si giocherà su 100. Inoltre occorre tenere presente che l'eventuale imposta sostitutiva versata dalla società rileva anche per la fiscalità dei soci. Quindi sostituisce non solo l'Ires della società ma anche l'Irpef dei soci.

L'imposta

La seconda rata dell'imposta sostitutiva dovuta per le operazioni agevolate scadrà il prossimo 16 giugno ed è pari al 40% dell'imposta complessivamente dovuta. Ricordiamo che il perfezionamento dell'operazione agevolata non è subordinata al corretto integrale versamento delle imposte sostitutive risultanti dal quadro RQ. Quindi l'eventuale mancato versamento non pregiudica i significativi bonus fiscali previsti dalla disciplina agevolata (circolare 26/E/2016).

APPROFONDIMENTO ONLINE

Le istruzioni delle Entrate
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Guida alla compilazione

Spa operativa che ha assegnato in comproprietà ai due soci al 50%, nel corso del 2017, due immobili patrimonio. I dati dell'operazione sono:
• Valore normale ("catastale"): immobile A 90.000, immobile B 252.000;
• Costo fiscale (e contabile): immobile A 108.000, immobile B 155.000.
L'assegnazione dell'immobile A genera una minusvalenza (non deducibile) pari a 18.000 € (90.000 - 108.000), mentre per l'immobile B si genera una plusvalenza pari a 97.000 €

(252.000 - 155.000). La società compila il quadro RQ seguendo le indicazioni aggiornate delle istruzioni al modello Redditi Sc 2018 che prevedono: in presenza di più beni da cui derivano, solo per alcuni di essi, minusvalenze e/o differenziali negativi non deducibili, per questi ultimi beni si assume quale costo fiscalmente riconosciuto forzando il valore relativo all'immobile minusvalente al fine di sterilizzare il dato negativo nel conteggio della base imponibile. La ricostruzione dei valori da indicare nel quadro è la seguente:

Immobilabile	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
A	90.000	90.000	0
B	252.000	155.000	97.000
Totale	342.000	245.000	97.000

La compilazione del quadro avverrà come segue:
• nel Rigo RQ82 colonna 1 andrà indicata la somma dei valori normali degli immobili;
• nel Rigo RQ82 colonna 2 andrà indicata la somma dei costi fiscali degli immobili secondo

quanto dettagliato nella tabella precedente. In tal modo nel rigo "Differenza" emerge la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dell'8% da riportare nel successivo rigo RQ84 colonna 1.

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82 Beni immobili	342.000,00	245.000,00	97.000,00
RQ83 Beni mobili	,00	,00	,00
RQ84 Totale	97.000,00	,00	7.760,00
RQ85 Riserve in sospensione	,00	13%	,00

Si ipotizza che i due soci al 50% debbano tassare dividendi post 2007 per complessivi 245 mila euro (342 mila euro al netto del reddito tassato ad imposta sostitutiva pari a 97 mila euro). La compilazione del quadro RL, per ciascun

socio, sarà la seguente:
• rigo RL1 colonna 1 codice "5" per evidenziare che, trattandosi di utili post 2007, gli stessi sono imponibili sulla quota del 49,72%;
• rigo RL1 colonna 2 quota reddito tassabile pari a 245.00 / 2 x 49,72% = 60.907 euro.

SEZIONE I-A	Redditi di capitale	Tipologia	Importo	Ritenute
RL1	Utili ed altri proventi equiparati	5	60.907,00	,00
RL2	Altri redditi di capitale		,00	,00
RL3	Totale (somma importo di col. 2 agli altri redditi I-A e riportare il totale al rigo RL1 col. 5)		60.907,00	,00

ULTIMO COMMA

Rinuncia all'eredità, massa unica divisibile con registro all'1%

di Angelo Busani

Si ha la divisione di un'unica "massa" (il cui valore è per intero soggetto a imposta di registro con l'aliquota dell'1%) e non una divisione di "masse plurime" (il cui valore deve essere tassato in parte con l'aliquota del 1% e in parte con le aliquote proprie degli atti traslativi - e cioè 2,9 o 10% - a seconda dei casi) quando, secondo Tizio, la moglie Caia rinunci all'eredità ed eredi per legge ne divengono i figli Sempronio e Mevio, i quali poi procedano alla divisione del patrimonio dimesso dal *de cuius*. Lo ha deciso la Cassazione nella sentenza 7604/2018.

sentenza citata, è la seguente: «Non costituisce titolo e quindi non consente l'individuazione di una nuova e distinta massa, qualsiasi atto o fatto meramente traslativo che...incida solo sulla misura e la titolarità delle quote di proprietà relative a preesistenti comunioni». Comunque, per dipanare ogni dubbio, qualora l'ultimo titolo che abbia inciso sulla situazione di comunione sia una successione ereditaria, è la legge stessa (articolo 34, comma 4, del Dpr 131/1986) a semplificare le cose, affermando che si presume averti un'unica massa.

Quest'ultima regola è stata applicata nella fattispecie giudicata dalla sentenza n. 7604/2018: come già osservato, morto Tizio, Caia ha rinunciato all'eredità e i figli hanno proceduto alla divisione dei beni ereditati applicando l'aliquota dell'1% all'intera massa. Da qui in avanti, però, una continuativa serie di errori: dapprima, le Entrate sbagliano nel riliquidare la tassazione della divisione, considerandola come uno scioglimento di "masse plurime". La Ctp e la Ctr sbagliano a loro volta nel rigettare il ricorso del contribuente. Un ulteriore errore accade in Cassazione: viene giustamente approvata la tassazione della divisione con l'aliquota dell'1%, ma con la motivazione che la rinuncia all'eredità sarebbe un "titolo" di natura ereditaria che permetterebbe la circolazione di quote di comproprietà senza originare una plurimassa.

Vero è, invece, che la rinuncia all'eredità del coniuge superstite fa sì che quest'ultimo va considerato come se non fosse mai esistito e rende retroattivamente i due figli come unici successori del *de cuius*: la massa da dividere è, quindi, una perché non vi è alcuna pluralità di titoli d'acquisto (ma solo la successione ereditaria) e la divisione di tale unica massa si effettua appunto applicando l'aliquota dell'1% al suo intero valore.

Terna Rete Italia
T E R N A G R O U P
AVVISO DI AGGIUDICAZIONE DI APPALTO - SETTORI SPECIALI - LAVORI
Ente aggiudicatore: TERNA RETE ITALIA S.p.A., Viale Egidio Galbani, 70 - 00156 Roma, Italia.
Breve descrizione dell'appalto: Gara 0000023227 - Contratto Quadro di manutenzione e lavori su elettrodotti 132/150 kV e 220 kV monofase e sul sistema a fibre ottiche (ambito territoriale AOT Roma).
Lotto 1 Demarcazione: Contratto Quadro di manutenzione e lavori su elettrodotti 132/150 kV e 220 kV monofase e sul sistema a fibre ottiche (ambito territoriale AOT Roma, lotto 1).
Lotto 2 Demarcazione: Contratto Quadro di manutenzione e lavori su elettrodotti 132/150 kV e 220 kV monofase e sul sistema a fibre ottiche (ambito territoriale AOT Roma, lotto 2).
Tipo di procedura: Procedura negoziata con previo avviso di indagine di gara.
N° LOTTI: 2
N° OFFERTE RICEVUTE PER LOTTO:
Lotto 1-4
Lotto 2-5
DITTA AGGIUDICATRICE:
Lotto 1: RTC Roda Spa (Mandante) - Selt S.r.l. (mandante) - CEB Impianti S.r.l. (mandante) - Sandini S.r.l. (mandante);
Lotto 2: RTC CONS.AL.T. (Mandataria) - Elettrout S.r.l. (mandante) - Delta S.r.l. (mandante).
DATA DI AGGIUDICAZIONE DELL'APPALTO:
Lotto 1: 20/03/2018;
Lotto 2: 20/03/2018;
Data di invio dell'avviso di aggiudicazione alla Commissione Europea per la relativa pubblicazione: 18/04/2018

Il Consorzio Nazionale per la Raccolta, il Riciclo e il Recupero degli Imballaggi in Plastica (COREPLA) informa che in data 3.5.2018 sarà disponibile sul sito www.corepla.it la documentazione relativa alla procedura di "Affidamento del servizio di presidio e di analisi merceologiche su rifiuti di imballaggi in plastica".
Consorzio Nazionale per la raccolta, il riciclo e il recupero degli imballaggi in plastica

GESTIONE AMBIENTALE INTEGRATA DELL'ASTIGIANO
G.A.I.A. S.p.A.
Via Brofferio n. 48 - 14100 ASTI
INDAGINE DI MERCATO per l'affidamento del servizio di trasporto rifiuti in legno
ERRATA CORRIGE
Con il presente si avvisa che per errore erano state indicati i requisiti di partecipazione e stata richiesta la categoria 4, in classe C anziché la classe E e superiore.
La scadenza per l'invio delle manifestazioni di interesse è posticipata al 18/05/2018 ore 12:00.
F.T.O. AMMINISTRATORE DELEGATO
Ing. Flaviano FRACARO

Lavoro
TROVA QUELLO CHE CONTA DAVVERO
www.plusplus24lavoro.com
GRUPPO 24 ORE

AVVISO PUBBLICO per l'acquisizione di manifestazioni di interesse per la fornitura di autobus interurbani da adibire al trasporto pubblico locale
Il Consorzio Intercomunale Trasporti S.p.A. (C.I.T.) di Novi Ligure intende acquisire manifestazioni di interesse per la fornitura di 3 autobus interurbani tramite gara ex art. 61 D. Lgs. 50/16, con criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa ex art. 95, co. 2, Lotto 1 CIG: 7435049514, Lotto 2 CIG: 7435089087. Valore economico complessivo presunto: € 441.000,00 + Iva.
Termine per la presentazione delle manifestazioni: ore 12:00 del 14/05/2018 presso la sede del C.I.T. - Via Giacometti n. 22, 15067 Novi Ligure (AL).
Disciplinare di Gara e altri documenti sono disponibili all'indirizzo: www.citnovi.it
RUP: Dr. Giuseppe Licata e-mail: cit@citnovi.it

COMUNICAZIONE PUBBLICITARIA
DIREZIONE GENERALE
Via Monte Rosa, 91
20149 Milano
Tel. 02 3022 3003
Fax. 02 3022 3214
segreteria@direzione.system@ilssole24ore.com
FILIALE CENTRO-SUD
Piazza Indipendenza, 23 b/c
00185 Roma
Tel. 06 3022 6100
Fax. 06 678 6715
REGNO UNITO
Il Sole 24 Ore UK LTD
FT Building, 1 Southwalk
Bridge, London SE1 9HL
Tel. 0207 8734051
Mob. 0781780785
systemsecretary@ilssole24ore.co.uk
GRUPPO 24 ORE

Trasformazioni regressive. Adempimenti dichiarativi

Da società di capitali a semplice: serve dichiarazione ad hoc

Mario Cerofolini

Le società commerciali che avvalendosi delle disposizioni agevolative di cui alla legge 232/2016 si sono trasformate in società semplici entro il 30 settembre 2017, dovranno gestire nella prossima dichiarazione gli adempimenti conseguenti.

Nel caso di trasformazione di società di capitali in società semplice, siamo in presenza di una vera e propria trasformazione eterogenea regressiva. Ne consegue che il periodo d'imposta ante trasformazione assume piena identità fiscale e quindi deve essere trattato in una dichiarazione a sé stante, da presentare entro il termine previsto dall'articolo 5-bis del Dpr 322/1998 e quindi entro la fine del nono mese successivo alla data di effetto della trasformazione agevolata (e cioè di iscrizione dell'atto di trasformazione al registro delle imprese). In caso di operazione perfezionata a settembre, quindi, il termine di presentazione scade entro la fine di giugno 2018. In tale dichiarazione, che andrà presentata compilando il modello Redditi Sc 2017, sarà necessario evidenziare nel quadro RQ, sezione XXII, i dati sugli immobili che sono stati oggetto di trasferimento dal regime di impresa a quello privatistico e l'importo dell'imposta sostitutiva eventualmente dovuta sulla differenza tra il valore catastale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto. Nel quadro RQ confluirà anche il dato delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente annulate.

Certamente più semplice da gestire è l'ipotesi di trasformazione da società di persone commerciale a società semplice. A tal proposito va ricordato, infatti,

che con l'interpello 901/533/2016 la Dre Piemonte ha chiarito che in tale ipotesi non si assiste ad alcuna interruzione del periodo d'imposta poiché siamo in presenza comunque di un soggetto che resta una società di persone nonostante non svolga più attività d'impresa. Di conseguenza, sarà necessario redigere un'unica dichiarazione dei redditi che contenga un quadro RF o RG per la frazione di periodo d'imposta in cui la società era commerciale, e un quadro RB per la seconda frazione in cui si è detenuto l'immobile o gli immobili privatamente come società semplice. Ovviamente bisognerà poi compilare il quadro RQ. Il termine per l'invio del modello Redditi SP 2018 in questo caso è quello ordinario del 31 ottobre 2018, non essendoci alcuna interruzione del periodo d'imposta.

Ricordiamo che con la trasformazione regressiva in società semplice scatta la presunzione di distribuzione di tutte le riserve di utili esistenti in capo alla società in atto di trasformazione. Tali redditi, quindi, dovranno essere tassati in capo ai soci a prescindere dall'effettiva percezione degli stessi. La questione pone qualche problema operativo se i soci presentano una partecipazione non qualificata. La società semplice che deriva dalla trasformazione, infatti, non rientra tra i sostituti d'imposta previsti dall'articolo 27 del Dpr 600/1973. Per questo motivo la Dre Piemonte, in una risposta del 18 maggio 2006, ipotizzò di considerare tutti i soci come qualificati. Una soluzione quest'ultima che oggi (con la ritenuta d'imposta incrementata nel frattempo dal 12,5% al 26%) sarebbe addirittura vantaggiosa ai fini impositivi per gli stessi soci.

Assegnazioni ai soci. Le indicazioni per il prospetto RL

Dividendi qualificati tassati in via ordinaria

Lorenzo Pegarin

Le assegnazioni agevolate realizzate nel corso del 2017 hanno riflessi fiscali variabili sui soci da gestire in dichiarazione.

Partiamo dai dividendi per i soci di Srl. Se con l'assegnazione si sono distribuite riserve di utili, il reddito di capitale deve essere tassato diversamente in capo al socio percettore a seconda che si tratti di società, impresa o privato qualificato o non. Per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione nel caso di distribuzione di riserve di capitale o come dividendo nell'ipotesi di distribuzione di riserve di utili) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva (80,10%). E ciò a prescindere dall'entità delle riserve annulate contabilmente (circolare 37/E/2016).

Va inoltre considerato che dal valore di assegnazione occorre detrarre l'ammontare già assoggettato a imposta sostitutiva in capo alla società in quanto il suo pagamento sulle plusvalenze da parte della società ha il potere di chiudere (fino a concorrenza del debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio). I dividendi qualificati, quindi, saranno tassati dal socio nel quadro RL, come un ordinario dividendo. Se la partecipazione era non qualificata sull'ammontare che ha costituito reddito in natura la società ha versato la ritenuta a titolo d'imposta del 26% di cui all'articolo 27 del Dpr 600/1973 che confluirà nel prossimo modello 770.

Passiamo al "sottozero". Se si sono attribuite riserve di capitali, il fenomeno impositivo in capo al socio si determina solo in presenza del cosiddetto "sottozero" (attribuzione di riserve di capitale superiore al costo fiscale della partecipazione dello stesso socio). Nell'ambito delle società di persone le regole per determinarlo sono analoghe a quelle previste per i soci di società di capita-

li. Tuttavia, se è vero che in capo al socio di una società di capitali il "sottozero" è un reddito di capitale, quello realizzato da un socio di società di persone è un reddito il cui trattamento fiscale è disciplinato dall'articolo 20-bis del Tuir.

Un problema particolare si presenta per i casi (frequenti) di società di persone in regime di contabilità semplificata che hanno assegnato immobili oggetto di rivalutazione fiscale progressiva (tipicamente nel 2008). È certo che in questi casi non sia formata alcuna riserva in sospensione d'imposta vista l'assenza di un patrimonio netto contabile. Altrettanto certo è che la rivaluta-

IL «SOTTOZERO»

L'incremento del costo della partecipazione in capo al singolo va riconosciuto per un importo pari al saldo attivo

zione ha avuto effetti fiscali poiché è stata versata un'imposta sostitutiva, con cui, di fatto, si è pagato anticipatamente il tributo diretto sulla plusvalenza generata dall'importo rivalutato. Se quella plusvalenza fosse stata conseguita dalla società con una normale operazione di cessione, nessuno dubiterebbe che la distribuzione del ricavato al socio non scotterebbe alcuna tassazione in capo allo stesso.

Il fatto che all'epoca sia stata versata un'imposta sostitutiva da parte della società è quindi solo una modalità straordinaria concessa dalla legge per ridurre il prelievo tributario. Fermo restando che i maggiori valori sono sostanzialmente riconosciuti sia in capo alla società che in capo al socio. Da questo ragionamento dovrebbe emergere il riconoscimento dell'incremento del costo della partecipazione in capo al socio in un importo pari al saldo attivo di cui tenere conto nell'ambito della valutazione dell'esistenza o meno del cosiddetto "sottozero".