

Assegnazioni e cessioni agevolate ai soci

(art. 1 c. 100 ss. Legge di bilancio 2023)

A cura del Dott. Giorgio Gavelli

Gennaio 2023

Assegnazioni agevolate



ASPETTO SOGGETTIVO



ASPETTO OGGETTIVO



**IMPOSIZIONE SULLA SOCIETA'
(E RELATIVI ADEMPIMENTI)**



ASPETTI CONTABILI



EFFETTI SUI SOCI



IMPOSTE INDIRETTE

**ASSEGNAZIONI
AGEVOLATE: GLI
ASPETTI
TRIBUTARI DA
MONITORARE**

Assegnazioni agevolate

ASSEGNAZIONI AGEVOLATE: ALTRI ASPETTI



L'IMPOVERIMENTO DELLA SOCIETA', A SEGUITO DELL'ASSEGNAZIONE, QUALI RIFLESSI HA?



SI MODIFICHERA' IL RATING BANCARIO?



PROPORZIONALITA' TRA I SOCI?



GESTIONE DELLE DELIBERE (documento CNDCEC marzo 2016)



EVENTUALE CHIUSURA DELLA SOCIETA' POST-ASSEGNAZIONE



“CAUTELE” E PRIORITA' NELLE RISERVE
(vi sono riserve non distribuibili e riserve “meno distribuibili” di altre + *recapture* «Super ACE»)

Assegnazioni agevolate

TEMI PRELIMINARI

A

L'**assegnazione** viene a configurarsi **ogni qual volta** la **società** procede, nei confronti dei soci, alla **distribuzione di capitale** o di **riserve di capitale** ovvero alla **distribuzione di utili** o di **riserve di utili** mediante l'**attribuzione di un bene**

B

La **disciplina** di cui trattasi è **applicabile** a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei **casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione** previsti dall'art. 47 comma 7 del TUIR.



In **conseguenza** di queste premesse si ha che:

l'**attribuzione al socio** di un bene **senza riduzione** contestuale di una **posta del netto patrimoniale** non può tecnicamente configurarsi come una assegnazione, ma, casomai, come una **cessione**

le **regole sull'assegnazione** possono/devono **combinarsi** con quelle del **recesso** e della **liquidazione**, nell'ipotesi in cui l'operazione sia posta in essere nell'ambito di una di queste procedure. Per fare un esempio, quindi, l'Agenzia, nella Circolare n. 37/E/2016, ha dovuto richiamare la Ris. n. 64/E/2008 -che prevedeva la deducibilità per la società della **differenza "da recesso"**- per spiegare come mai **in caso di recesso con assegnazione tale importo non è deducibile**

Assegnazioni agevolate

TEMI PRELIMINARI

C

Gli obblighi civilistici che impongono tempi specifici per la riduzione del capitale (artt. 2306, c. 1, c.c. per le società di persone e articoli 2445, c. 3, e 2482, c. 2, c.c. per le società di capitali)
– richiamati anche nel caso di riduzione della riserva di rivalutazione (art. 13, c. 2, L. 342/2000) –
pongono **vincoli all'effettuazione dell'assegnazione in forma agevolata nei termini previsti dal legislatore.**

Assegnazioni agevolate

TEMI PRELIMINARI

D

Quali effetti determina l'assegnazione sul patrimonio netto, **con particolare riferimento alla clausola di «recapture» ai fini Super-ACE** di cui all'art. 19, commi 4 e 5, D.L. n. 73/2021?



se nel lasso temporale indicato (fino al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021) si ha una riduzione netta di capitale proprio (non dovuta a perdite), il beneficio di cui si è goduto viene proporzionalmente restituito

Assegnazioni agevolate

Aspetto soggettivo

Assegnazioni agevolate

I SOGGETTI ASSEGNATI

SI

Nella disciplina normativa

✓ **Spa, Sapa, Srl, Snc, Sas**

Per estensione (Circ. n. 26/E/2016)

✓ **Società di armamento**
✓ **Società di fatto che esercitano attività commerciali**

Nessun problema per:

✓ **Società in liquidazione**
(si semplifica il requisito oggettivo)
✓ **Società non operative**
(costituisce un rimedio)

NO

x **Enti non commerciali**
x **Società non residenti con stabile organizzazione in Italia**
x **Cooperative**
x **Consorzi**
x **Soggetti non societari**

Assegnazioni agevolate

I SOGGETTI ASSEGNATARI

Soci all'atto dell'assegnazione
(persone fisiche o giuridiche, residenti e non)
iscritti nel libro soci
alla data del 30 settembre 2022
(ok intestazione fiduciaria se ante 30/09/2022)
ovvero iscritti entro il 31 gennaio 2023,
in forza di titolo di trasferimento
avente data certa anteriore al 1 ottobre 2022



In assenza del libro soci (es. snc) l'identità dei soci al 30 settembre 2022 deve essere provata con "idoneo titolo avente data certa" (Circ. n. 26/E/2016)

Assegnazioni agevolate

I SOGGETTI ASSEGNATARI

OPERAZIONI POST 30.09.2022

Possibile il cambiamento delle quote tra soci esistenti (ed il recesso di uno o più soci)

rileva la quota posseduta al momento dell'assegnazione.

Ingresso nuovo socio

l'assegnazione agevolata non è ammessa ma solo con riferimento a lui, e non preclude la possibilità per gli altri. Sul socio privo dei requisiti si applicano le regole ordinarie.

Nessun problema di subentro dell'erede
(Circ. n. 26/E/2016 e n. 112/99)

Assegnazioni agevolate

I SOGGETTI ASSEGNATARI

OPERAZIONI POST 30.09.2022

Nessun problema in caso di operazioni fusione/scissione

possono essere assegnatari anche i soci delle incorporate, fuse o scisse **per tutti i beni della società risultante** dall'operazione straordinaria. Idem nel conferimento d'azienda (Circolare n. 37/E/2016)

Usufrutto/nuda proprietà

socio è il nudo proprietario (Circ. n. 26/E/2016). Ma anche quando si distribuiscono riserve di utili? E se la quota di proprietà non coincide con la partecipazione agli utili?

?

Assegnazioni agevolate

Aspetto oggettivo

- Beni assegnabili -

Assegnazioni agevolate

I BENI

immobili diversi da quelli strumentali per destinazione
e beni mobili iscritti in pubblici registri

Caratteristica da valutare al momento dell'assegnazione,
vale a dire **dell'atto**, e non della delibera
(non elusivo anche un cambiamento avvenuto in prossimità
dell'atto, purchè reale e non fittizio)

SI

**beni merce, beni patrimonio
e beni strumentali per natura**
se concessi in locazione,
comodato o comunque non
utilizzati direttamente

NO

- **Beni strumentali utilizzati direttamente**
- **Immobili per i quali vengono forniti servizi complementari e funzionali** (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali) **se** la prestazione di servizi risulta "essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare" (cfr C.M. n. 7 E/2013)

Assegnazioni agevolate

I BENI

FORSE

Rivalutati nel 2020?: Non potrebbero essere assegnati sino al 01.01.2024 (inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita)! Ma la Circolare n. 37/E/2016 lasciava intendere che ciò fosse possibile. In attesa di chiarimenti.

«NI»

Società agricole

- ✓ Non assegnabili i **terreni utilizzati per coltivazione/allevamento**
- ✓ Assegnabili **terreni concessi in locazione/comodato**

Non assegnabili i **singoli diritti**

- ✓ **reali afferenti i beni** (usufrutto, nuda proprietà), a meno che permettano la “fuoriuscita” facendo pervenire integralmente il bene al socio
- ✓ **edificatori**

Società in liquidazione senza prosecuzione dell'attività: ammessa l'assegnazione per tutti gli **immobili** (non c'è strumentalità per destinazione...)

Beni mobili registrati: non devono essere utilizzati come **strumentali**

Assegnazioni agevolate

I DIRITTI REALI

〔 “Mixando” le Circolari n. 26/E/2016 e 37/E/2016 emerge che: 〕

1

Non è assegnabile un mero diritto (es. usufrutto)

2

Tranne nelle ipotesi in cui l’assegnazione del diritto reale consente il ricongiungimento integrale della proprietà nel bene in capo al socio
(es. assegnazione della nuda proprietà al socio che è già usufruttuario)

3

Ad eccezione altresì di quando la società attribuisca singoli diritti a soci diversi, assegnando nel complesso l’intero bene
(ad es. nuda proprietà al socio “A”, usufrutto al socio “B”)

Assegnazioni agevolate

Imposizione sulla società
(e relativi adempimenti)

Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Sostituisce IRPEF/IRES e IRAP ed è pari all' 8% (10,5% per società di comodo)

BASE IMPONIBILE

=

**VALORE NORMALE
o CATASTALE**

=

**COSTO FISCALMENTE
RICONOSCIUTO**

✓ Valore **compreso** tra quello dell'art. 9 TUIR e, su opzione, quello catastale (per i beni mobili registrati, valore ex art. 9, c.3, TUIR)

✓ Possibile un qualunque **valore intermedio**

✓ Possibile **scelta differenziata** per **singolo immobile**

✓ In caso di diritti parziali che si "ricongiungono" **calcolo proporzionale**

Si determina ai sensi dell'art. 52, c. 4, D.P.R. n. 131/1986 (i **coefficienti** da applicare sono **riportati nella Circolare n. 26/E/2016**).

Beni plusvalenti: ex art. 110 TUIR
(costo d'acquisto + spese incrementative – ammortamenti fiscalmente rilevanti; attenzione ai beni rivalutati con ammortamenti non dedotti).

Beni merce

- Se valutati al costo specifico: **costo d'acquisto** comprensivo di oneri di diretta imputazione

- Se valutati lifo, fifo, costo medio: riferimento a una **situazione di magazzino** redatta alla data di assegnazione, con i criteri di cui all'art. 92 TUIR

Assegnazioni agevolate

VALORE CATASTALE

Un problema affrontato e risolto positivamente dalle Entrate nella Circ. n. 37/E/2016, è quello della **modalità di determinazione del valore catastale degli immobili rurali**, da contrapporre al costo fiscalmente riconosciuto (ove non si scelga il valore normale) ai fini del calcolo della base imponibile per l'imposta sostitutiva.



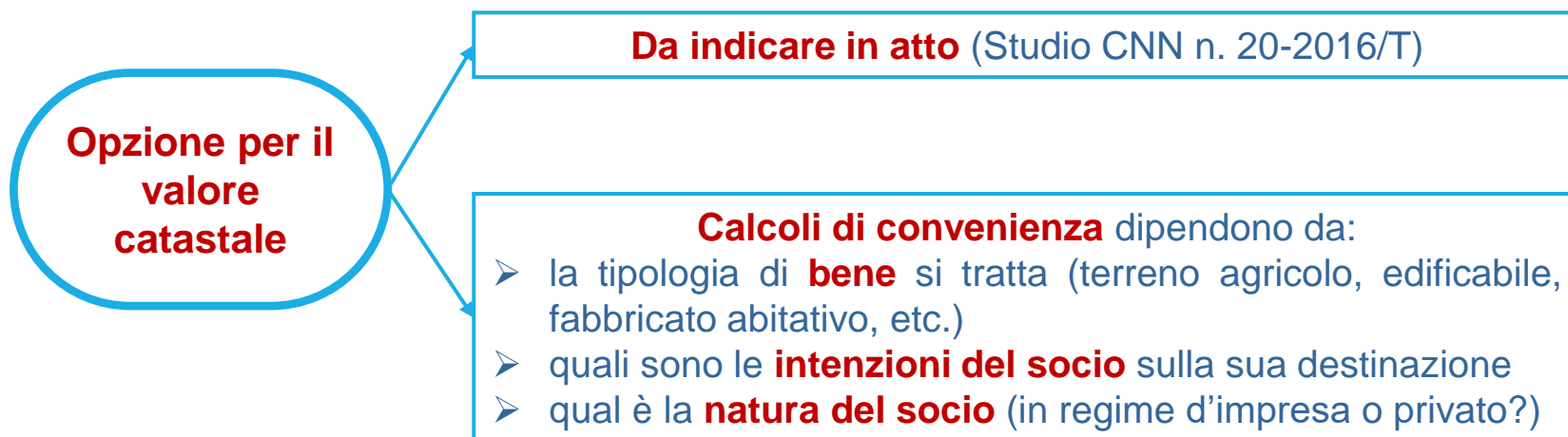
La rendita catastale attribuita al fabbricato, nella determinazione del valore di ciò che viene assegnato (terreno agricolo con soprastante fabbricato), deve essere ignorata

Tale rendita assume significato (oltre che per le imposte locali) **solo quando il fabbricato perde il requisito della ruralità.**

Circolare Ministero delle Finanze
del 20.03.2000, n. 50

Assegnazioni agevolate

VALORE CATASTALE



Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA



Assegnazione **ammessa anche in assenza di imposta sostitutiva**.
Tuttavia il calcolo (valore normale o catastale – costo fiscalmente riconosciuto) può determinare **anche un valore negativo**.



Tale **minusvalenza “fiscale” da assegnazione è irrilevante** (art. 101 TUIR) con riferimento agli **immobili diversi dai beni merce**.



Tuttavia, se vengono **assegnati più immobili**, compresi anche beni merce, **le componenti negative di queste ultime** devono esser **utilizzate per ridurre l'importo di quelle positive**, prima di determinare l'imposta sostitutiva.

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Si assegnano 2 immobili:

A – Immobilizzazione

- ✓ Costo fiscalmente riconosciuto: 100
- ✓ Valore scelto per la assegnazione → valore normale: 120
- ✓ Plusvalenza fiscale: 20

B – Immobile merce

- ✓ Costo fiscalmente riconosciuto: 100
- ✓ Valore scelto per la assegnazione → valore catastale: 85
- ✓ Minusvalenza fiscale: 15



Base imponibile per la sostitutiva: 5 (20-15)

Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Quando
l'aliquota sale
al 10,5%?

Se società di comodo
(da ricavi o da perdite quinquennali)
in 2 dei 3 periodi di imposta
precedenti l'assegnazione
(quindi, in genere, verifica 2020-2021-2022)

- Va considerato **“operativo”** un periodo caratterizzato da:
- ✓ **cause di esclusione**
 - ✓ **cause di disapplicazione** (da comodo “da ricavi” o da comodo “da perdite”, limitatamente alla singola tipologia)
 - ✓ **accoglimento dell'interpello disapplicativo**
 - ✓ indicazione in Unico della **mancata presentazione** o della **risposta negativa all'interpello**

Va considerato **“non operativo”**
il periodo in cui
ci si è **adeguati**
al reddito minimo

{ Nessun problema per società costituite da meno di un triennio }

Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA



L'assegnazione si perfeziona con l'indicazione nel modello Redditi,
con possibilità di ravvedimento operoso:

- per i versamenti omessi o tardivi;
- per l'omessa/errata indicazione in Redditi **entro 90 gg dal 30 novembre 2023** (28 febbraio 2024), poichè non ravvedibile nei termini ordinari

Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Conseguenze della presenza di una imposizione sostitutiva

L'assoggettamento ad imposta sostitutiva della plusvalenza fiscalmente rilevante rende **ininfluente ai fini fiscali** (con conseguente variazione dichiarativa) **l'elemento reddituale** (plusvalenza o minusvalenza che sia) che emerge contabilmente.

L'**accollo di debiti** da parte del socio **riduce la base imponibile** dell'imposta sostitutiva?

Si ritiene di **no**.

In caso di **assegnazione di un bene completamente ammortizzato** con rilevanza fiscale, la base imponibile per l'imposta sostitutiva coincide con il valore normale/catastale dell'immobile, per cui **non vi sarà alcuna imposizione diretta nei confronti dei soci assegnatari**.


Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

 **Se si annullano riserve in sospensione d'imposta**
(es. riserva D.L. n. 185/2008 non affrancate)

Pagamento imposta sostitutiva del 13%

 **sul valore annullato contabilmente** (Circolare n. 27/E/2016)

 **possibile "recupero" del mancato affrancamento contestuale alla rivalutazione**
(a meno che perdite passate e future la possano assorbire...)

 **senza riconoscimento del credito d'imposta sui soci**

 **con effetto "liberatorio" delle relative somme sui soci**

Assegnazioni agevolate

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Tuttavia l'Agenzia, nella Circolare n. 37/E,
rendendosi conto che così facendo,
le riserve di rivalutazione diventano molto più "appetibili"
per l'assegnazione rispetto alle riserve di utili ordinarie
(che costituiscono dividendo)
"inventa" letteralmente un **principio di priorità**
nell'utilizzo delle riserve in sede di assegnazione.



**Le riserve di rivalutazione si possono utilizzare solo
dopo aver utilizzato le altre (di utili e di capitale) già disponibili.**

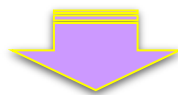
Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

- ✓ Riserve di utili (disponibili per la distribuzione): 30
- ✓ Riserve di capitale: 50
- ✓ Riserve in sospensione: 100
- ✓ Valore di assegnazione del bene: 90



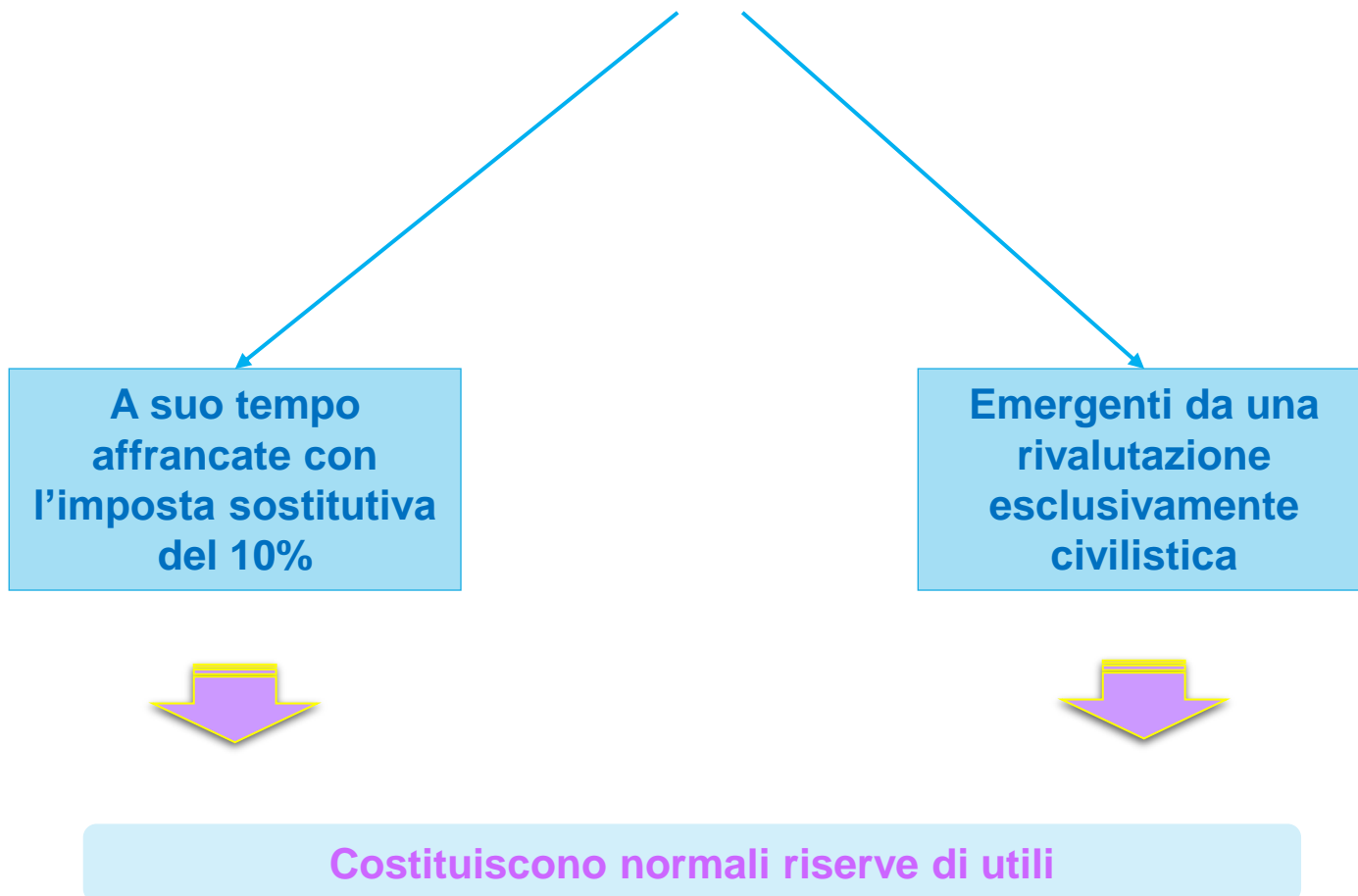
Dovendo annullare riserve complessivamente pari a 90, si annullano 30 di riserve di utili, 50 di riserve di capitale e solo 10 (pari al residuo) di riserve in sospensione d'imposta



Da verificare le riserve in sospensione d'imposta derivanti dalla rivalutazione 2020

Assegnazioni agevolate

RISERVE DI RIVALUTAZIONE



Assegnazioni agevolate

Aspetti contabili

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

Come era immaginabile, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 26/E/2016, non prende posizione sui profili contabili dell'assegnazione.

Tuttavia, dagli esempi formulati al par. 6.1 si comprende un aspetto assai rilevante in proposito.

Infatti, appare chiaro come **l'ammontare di riserve annullate "al servizio" dell'operazione di assegnazione non assuma rilevanza fiscale (*)**, in quanto **l'imposta sostitutiva** dell'8% (o del 10,5%) **si applica sul differenziale tra il valore di assegnazione prescelto dalla società (nel range compreso tra il valore normale quello catastale) ed il costo fiscalmente riconosciuto del cespite assegnato.**

Si consideri il seguente esempio nel quale si ipotizza che **l'assegnazione avvenga come distribuzione di riserve di utili.**

(*) ad eccezione, ovviamente, dell'ipotesi in cui si tratti di riserve in sospensione d'imposta, nel qual caso scatta l'imposta sostitutiva "aggiuntiva" del 13%

Assegnazioni agevolate

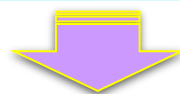
ESEMPIO

- ✓ Valore normale del bene assegnato: 100
- ✓ Valore catastale del bene assegnato: 90
- ✓ Valore fiscale del bene: 70
- ✓ Valore riserve di utili annullate 100



Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 20 (90-70)

Importo da assoggettare a tassazione come dividendo: 70 (90 - 20)



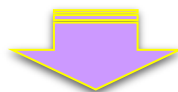
Come si vede, **il differenziale** (pari a 10) **tra la riserva annullata** (100) **e il valore catastale prescelto dalla società** (90) **non incide né sulla tassazione di quest'ultima, né sul quella del socio.**

Si tratta, in effetti, di un plusvalore che il legislatore fiscale ha accettato di non considerare rilevante, per rendere più appetibile l'operazione.

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

È, comunque, un dato di fatto che **gli esempi formulati dall’Agenzia** prevedano un **utilizzo delle riserve pari al valore normale** – e non catastale o contabile – del bene assegnato, con la conseguenza indiretta che risulta ipotizzabile una scrittura contabile dell’assegnazione coerente a questo assunto, così come emerge dal documento approvato dal CNDCEC nel mese di marzo 2016.



Accogliere l'impostazione di rilevare l'operazione "a valori reali" dei beni assegnati ha, tuttavia, alcune conseguenze, che chiamano in causa anche l'aspetto tributario.

A

B

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

A

In primo luogo, infatti, **diverrebbe non concretamente realizzabile una assegnazione in cui la società assegnataria non disponga di patrimonio netto “disponibile” sufficiente a “coprire” il valore reale del bene assegnato**, salvo ipotizzare il contemporaneo accollo di passività ai soci (ovviamente, ove esse siano disponibili e con il consenso dei soci medesimi) ovvero – ma si tratta di una ipotesi tutta da esplorare anche sotto l’aspetto fiscale – ipotizzare “conguagli” da parte dei soci assegnatari.

Si tratta di un vincolo che non emerge dalle norme tributarie, laddove, anzi, il legislatore consente di considerare, relativamente all’immobile assegnato, un valore pari a quello catastale, ovvero

“un qualunque valore intermedio tra quello catastale e quello di mercato” .

Poiché è possibile che non moltissime società

siano in condizioni patrimoniali tali da rispettare tale vincolo,

occorrerebbe assumere anticipatamente opportuni provvedimenti

(un **versamento da parte dei soci** per costituire la “riserva” necessaria allo scopo) ovvero **optare per una diversa operazione** (ad esempio, la cessione).

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

A

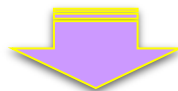


Forse per questo la Circ. n. 37/E/2016 (par. 1) ha affermato che:

“l’assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitali) in misura pari al VALORE CONTABILE attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile”

Più avanti (par. 1,4) si specifica che:

«contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio»



Sembra, quindi, che (almeno per le Entrate)
non ci siano particolari prescrizioni dal punto di vista contabile.

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

B

Altra conseguenza riguarda l'**impatto sul conto economico 2023 di questa operazione** e la fiscalità della riserva eventualmente creata accantonando gli utili rivenienti dalla plusvalenza di assegnazione, ove naturalmente l'operazione sia plusvalente.

Tale **plusvalenza**, ove concorra a determinare un risultato positivo di periodo, potrebbe essere **accantonata a riserva** e, atteso che non pare indisponibile, potrebbe **un domani essere distribuita ai soci**.

Ne va, quindi, approfondita la natura, per conoscere gli effetti fiscali.

Assegnazioni agevolate

PLUS/MINUSVALENZE DA IMMOBILI ASSEGNATI

Occorre distinguere
(per le assegnazioni
riguardanti
immobili iscritti tra le
immobilizzazioni)
tra **plusvalenza**:

Contabile, che si crea a conto economico
come differenza (positiva)
tra valore attribuito per effetto dell'assegnazione
e valore contabile netto del bene

Fiscale, che emerge dalla differenza (positiva) tra
valore normale o catastale prescelto per l'assegnazione
e costo fiscalmente riconosciuto del bene

Così pure può emergere
una **minusvalenza**:

Contabile

Fiscale

Assegnazioni agevolate

PLUS/MINUSVALENZE DA IMMOBILI ASSEGNATI

Le plusvalenze contabili (iscritte a conto economico)
sono **irrilevanti per il calcolo del reddito
e del valore aggiunto di periodo**
(quindi **vanno eliminate in dichiarazione**)



Se determinano una **riserva nel patrimonio netto**
essa costituirà **dividendo per i percettori**

Fa base ACE?

In assenza di chiarimenti **si ritiene di sì, trattandosi di riserva realizzata.**



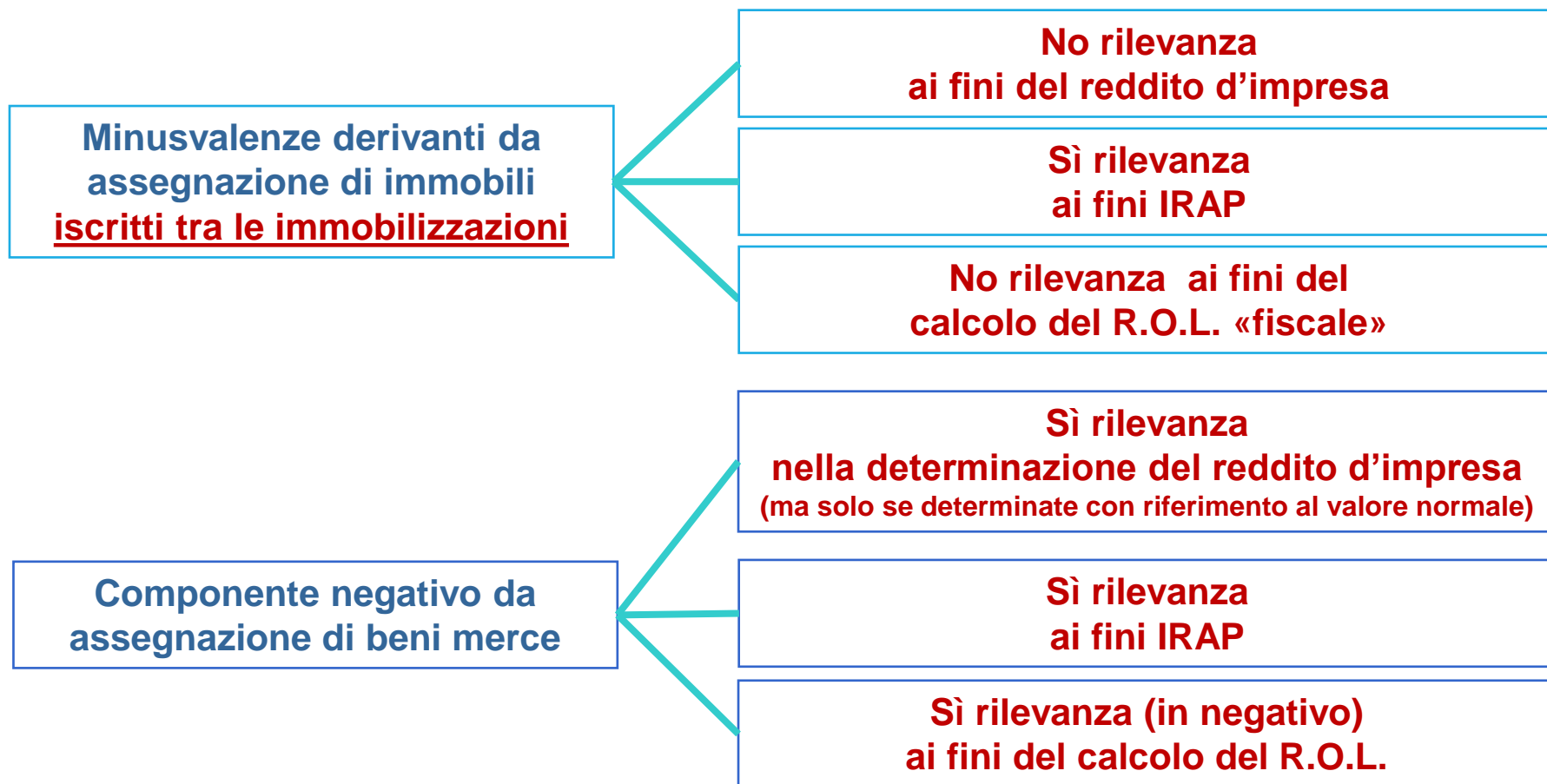
Assegnazioni agevolate

PLUS/MINUSVALENZE DA IMMOBILI ASSEGNATI



Assegnazioni agevolate

PLUS/MINUSVALENZE DA IMMOBILI ASSEGNATI



Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

Sono tre le **modalità di approccio contabile all'assegnazione** evidenziate dalla dottrina:

1

La prima è quella, già anticipata, della **iscrizione a “valori correnti” con emissione di plusvalenze e minusvalenze a conto economico.**

Ipotizzando, per semplicità,

- la presenza di un **unico socio**;
- che l'**assegnazione** avvenga **come ripartizione** di una **riserva di utili**;
- che l'immobile abbia un **valore normale di 100** ed un **valore contabile** (già al netto del fondo ammortamento) **di 70**,
(saltando, per semplicità la chiusura del fondo ammortamento)
le **scritture contabili** saranno le seguenti:

Riserva di utili	a	Debiti v/socio per assegnazione	100
Debiti v/socio per assegnazione	a	<i>Diversi</i>	100
		Immobili	70
		Plusvalenza	30

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

Qualora, invece, l'immobile abbia un **valore normale inferiore a quello contabile** (ad esempio, 40), si registrerà, per differenza una **minusvalenza a conto economico**.

Ove, infine, l'operazione abbia ad oggetto un **“bene merce”**, un **maggior valore** riferito a tale bene costituisce un **provento**, mentre un **minor valore** un **componente negativo di reddito**.

Plusvalenze e minusvalenze
(a seguito dell'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico per effetto del D.Lgs. n. 139/2015) andranno riportate alla **voce A.5 o B.14**.

PREGI

- ✓ Rappresentazione **“fedele”** della realtà dei valori
- ✓ Rende possibile una rappresentazione **“leggibile”** della assegnazione di beni completamente ammortizzati
- ✓ E' **coerente** con gli esempi della Circolare n. 26/E/2016 e il nuovo OIC19

DIFETTI

- x Rende **difficile** rilevare l'assegnazione con **voci** disponibili **di patrimonio netto non capienti**
- x Crea **plusvalenze e minusvalenze che incidono sul risultato di periodo 2023** pur in presenza di una operazione che trova giustificazione nell'ambito del rapporto associativo
- x Le **riserve** originate dalle plusvalenze **vanno gestite** (anche fiscalmente)

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

2

Rappresentazione a **“valori correnti”**
con indicazione del differenziale a patrimonio netto.

Questa soluzione è rappresentata dall'**iscrizione, in luogo della plusvalenza, di una riserva del netto**, che rappresenta l'emersione del maggior valore del bene un attimo prima che esso venga assegnato.

Riprendendo i dati di cui all'esempio precedente, ossia

- la presenza di un **unico socio**;
- che l'**assegnazione** avvenga **come ripartizione** di una **riserva di utili**;
- che l'immobile abbia un **valore normale di 100** ed un **valore contabile** (già al netto del fondo ammortamento) **di 70**,
(saltando, per semplicità la chiusura del fondo ammortamento)

le **scritture contabili** saranno le seguenti:

Riserva di utili	a	Debiti v/socio per assegnazione	100
Debiti v/socio per assegnazione	a	<i>Diversi</i>	100
		Immobili	70
		Riserva di utili	30

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

PREGI

- ✓ Rappresentazione **“fedele”** della realtà dei valori
- ✓ Rende possibile una rappresentazione **“leggibile”** della assegnazione di beni completamente ammortizzati
- ✓ E' **coerente** con gli esempi della Circolare n. 26/E/2016 e il nuovo OIC19, secondo cui **i debiti pagabili con una attività diversa dalle disponibilità liquide** (beni o servizi), sono esposti in bilancio **al valore di mercato** di tali beni o servizi.
- ✓ L'operazione è **possibile anche in assenza di patrimonio netto** disponibile “capiente”
- ✓ Il **plusvalore** del bene **non influenza il risultato di periodo**

DIFETTI

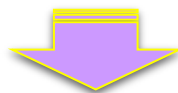
x Viola l'articolo 2433, comma 2, c.c. che impone di distribuire solo utili **«realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato»**? Tuttavia: cosa è successo con la rivalutazione ??

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

N.B.

Questa seconda modalità di rilevazione contabile
non pare corretta in caso di minusvalenze reali del bene da assegnare



Se si tratta di un “**bene merce**”, tale minor valore avrebbe dovuto essere recepito come **svalutazione nel bilancio 2022**, in virtù del criterio - ex art. 2426, n. 9), c.c. - del minore tra “costo di acquisto o di produzione” e “valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato”.

Comunque, il **minor valore è destinato ad emergere all’atto stesso dell’assegnazione**, né più né meno di una vendita intervenuta “sotto costo”, per cui emerge la perdita, la quale non può trovare altra destinazione che il conto economico.

Assegnazioni agevolate

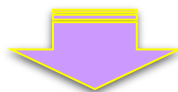
CONTABILMENTE

Se, invece, viene assegnato un **immobile iscritto tra le immobilizzazioni**, l'assegnazione, ponendo fine al possesso da parte della società, rende **non più procrastinabile** la **rilevazione della perdita**, poiché essa, ammesso che fosse stata ritenuta di natura "non durevole" sino ad un attimo prima, perde tale caratteristica proprio a seguito dell'assegnazione, con la conseguenza che **la società non potrà non gravare il conto economico di questa perdita** che può dirsi "realizzata".

Anche perché il socio, la cui tassazione ruota attorno al valore opzionato per il bene assegnato, non accetterà di vedersi attribuire un immobile ad un valore maggiore di quello "reale".

Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE



Diversamente dalle plusvalenze, pertanto, **in presenza di minusvalori non** ci pare che **si possa evitare di addebitare al conto economico tali differenziali negativi**, che rappresentano una perdita di valore sino ad ora rimasta “latente” a livello patrimoniale sulla base di condizioni che l’assegnazione ha reso non più realizzabili.



Sempre sul piano contabile, non va sottovalutata l’informativa da rendere in nota integrativa (documento CNDCEC marzo 2016)



Assegnazioni agevolate

CONTABILMENTE

3

Rappresentazione a **“valori contabili”**.

Riprendendo i dati di cui all'esempio precedente, ossia

- la presenza di un **unico socio**;
- che l'**assegnazione** avvenga **come ripartizione** di una **riserva di utili**;
- che l'immobile abbia un **valore normale di 100** ed un **valore contabile** (già al netto del fondo ammortamento) **di 70**,
(saltando, per semplicità la chiusura del fondo ammortamento)
le **scritture contabili** saranno le seguenti:

Riserva di utili	a	Debiti v/socio per assegnazione	70
------------------	---	---------------------------------	----

Debiti v/socio per assegnazione	a	Immobili	70
---------------------------------	---	----------	----

PREGI

- ✓ **Semplicità**
- ✓ L'operazione è **quasi sempre possibile**
- ✓ **Non crea plus/minusvalenze** da gestire anche fiscalmente

DIFETTI

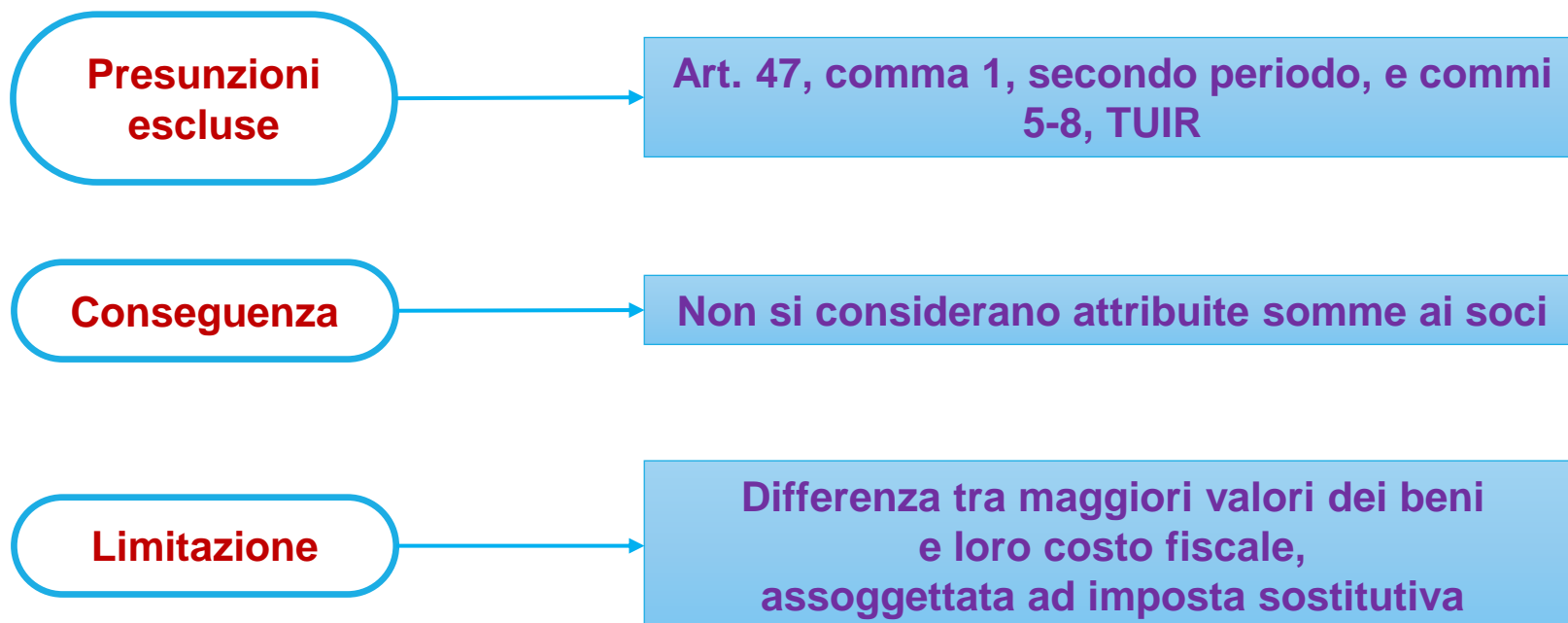
- x **Non è una rappresentazione “fedele”** dei valori in gioco e potrebbe violare l'art.2433, comma 2, c.c.
- x **Non permette una rilevazione “leggibile”** di assegnazioni di beni completamente ammortizzati
- x **Distante** dalla Circolare n. 26/E/2016 e dal documento CNDCEC di marzo 2016.

Assegnazioni agevolate

Effetti sui soci

Assegnazioni agevolate

ESCLUSIONE DELLE PRESUNZIONI



Assegnazioni agevolate

FISCALMENTE

L'Agenzia, nella Circolare n. 26/E/2016, chiarisce che **l'imposta sostitutiva versata dalla società** sulla differenza tra il valore normale dei beni agevolabili ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, **chiude** (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) **qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio;**

per cui tale "pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta **definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione**".

Assegnazioni agevolate

FISCALMENTE

Tuttavia, la precisazione delle Entrate rischiava di creare un **problema** del tutto significativo in merito alla disapplicazione della presunzione di cui al secondo periodo del c. 1 della citata disposizione, vale a dire la norma secondo cui

*“indipendentemente dalla delibera assembleare, **si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del c. 5** per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta”.*

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO 1

Supponiamo che per l'assegnazione dell'immobile una Srl con unico socio scelga il **valore catastale (100)**, per semplicità fatto **pari al valore normale**, a fronte di un **valore contabile e fiscale di 60**, e che la società disponga di **riserve di utili per 100** e **riserve di capitali per 100**.

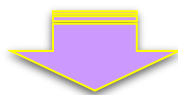
Applicando letteralmente l'art. 1, c. 103, della Legge di bilancio, **la società è perfettamente libera di scegliere se utilizzare riserve di utili o di capitale e gli effetti fiscali sul socio si misurano sull'importo di 60, poiché su 40 (100-60) la società paga la sostitutiva.**

Se la società delibera la **distribuzione di riserve di utili, il socio tasserà**, per l'importo di 60, **il dividendo**, mentre se si opta per l'**annullamento delle riserve di capitale, il socio decurterà l'importo di 100 dal costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**, nel frattempo incrementatosi per 40 (imponibile della sostitutiva).

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO 1

Tuttavia, applicando la frase sopra riportata della Circolare n. 26/E/2016,
il funzionamento sarebbe stato differente



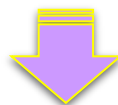
Si sarebbe potuto affermare che **solo per 40 la società è ammessa a scegliere discrezionalmente la tipologia di riserva da distribuire**, mentre **per la parte eccedente (60)** scatterebbe di nuovo la **presunzione** che imporrebbe di considerare **distribuite le riserve di utili, senza possibilità di scegliere** per attribuire (fiscalmente) al socio riserve di capitale.

Questa tesi, oltre che non rispecchiare il dato letterale della disposizione, presentava più di un profilo opinabile.

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO 1

Ecco perché, con Circolare n. 37/E/2016 (par. 1.4)
l'Agenzia ha chiarito che:



**“la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili
prevista dall’art. 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR,
è disapplicata dalla disciplina agevolativa in esame,
per l’intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile
e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva”**

Assegnazioni agevolate

ALTRI DUBBI

**Occorre
chiarire**

quali sono gli **effetti sui soci** in caso di costo fiscalmente riconosciuto superiore al valore normale/catastale prescelto per l'assegnazione, e quindi nell'**ipotesi di minusvalenza fiscale**, la quale, come abbiamo visto, almeno nell'ipotesi in cui sono assegnati beni immobilizzati, è sicuramente irrilevante per la società che assegna

quali sono gli **effetti** ai fini della tassazione **sul socio dell'accollo contestuale di debiti** della società assegnataria.

Assegnazioni agevolate

ALTRI DUBBI

In proposito si ritiene che **l'imposizione sul socio debba sempre far riferimento al costo fiscalmente riconosciuto del bene che emerge nei suoi confronti dall'operazione**, per cui essa andrà commisurata ad un **importo pari al valore normale o catastale prescelto**.

L'imponibile per il socio viene **decurtato** dell'ammontare dei **debiti accollati**

(in questo caso la risposta è fornita dall'ultimo periodo del comma 103 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2023 e dal paragrafo 6.1 della Circ. n. 26/E/2016).

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO 2

- ✓ Valore normale immobile: 100
- ✓ Valore catastale: 90
- ✓ Costo fiscale riconosciuto: 50

Circolare n.
26/E/2016



Riserve annullate per l'assegnazione: 100

Imponibile per imposta sostitutiva: 40 (90-50)

Valore normale di riferimento per il socio: 90

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO 3

- ✓ Valore normale immobile: 100
- ✓ Valore catastale: 90
- ✓ Costo fiscale riconosciuto: 120

Non presente in Circolare



Riserve annullate per l'assegnazione: 100

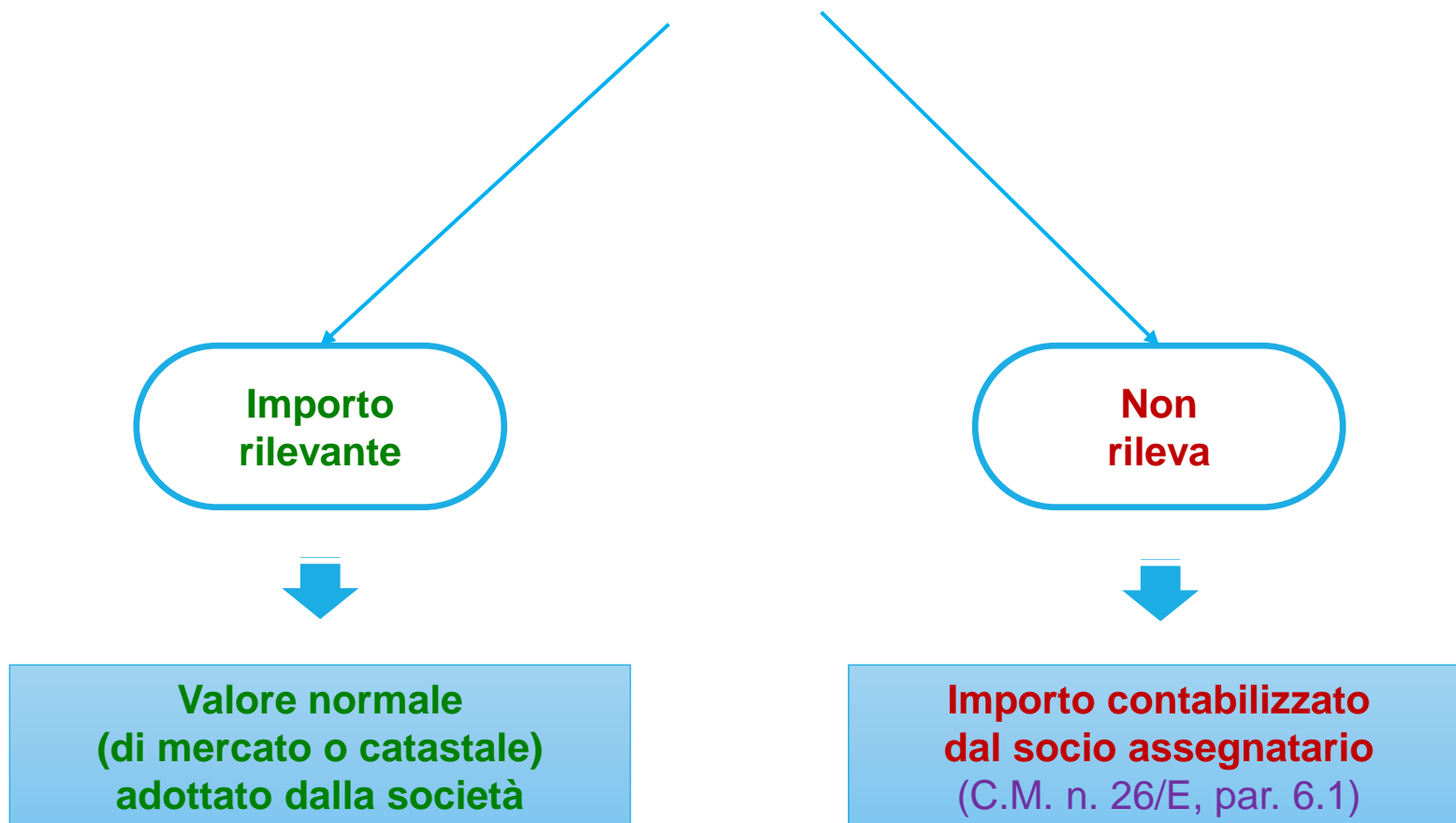
Minusvalenza (irrilevante per beni immobilizzati): 20 (120-100)

Imponibile per imposta sostitutiva: zero (90-120 ovvero 100-120)

Valore normale di riferimento per il socio: 90 ovvero 100

Assegnazioni agevolate

COSTO RICONOSCIUTO PER IL SOCIO



Assegnazioni agevolate

LA RIVENDITA DELL'IMMOBILE

Decorrenza del possesso in capo al socio

Data dell'atto di assegnazione
(non della delibera)

Effetto

Nei primi 5 anni la cessione genera plusvalenza imponibile
(tranne abitazione principale del contribuente o familiari per la maggior parte del periodo)

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

Esaminiamo i vari casi possibili:

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

A
Assegnazione
con riduzione
riserve di capitale

B
Assegnazione
con riduzione
riserve di utili

C
Assegnazione con
riduzione riserve di
utili e di capitale

D
Assegnazione con
riduzione riserve in
sospensione
d'imposta

2

SOCI DI SOCIETA' DI PERSONE

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

A

Assegnazione con riduzione riserve di capitale

Valore ricevuto
dal socio



Riduce il costo della partecipazione
(Art. 47, c. 5, TUIR)

Imponibile
della società



Aumenta il costo della partecipazione

Se emerge
un "sottozero"



Reddito di capitale
(dividendo per il socio persona fisica)

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

Dato di partenza



Costo fiscalmente riconosciuto
della partecipazione

In aumento

IMPONIBILE
SOCIETA'

=

~~VN~~

=

COSTO FISCALMENTE
RICONOSCIUTO DEL BENE

In diminuzione



~~VN~~

(Eventuale
reddito se



COSTO FISCALMENTE
RICONOSCIUTO DEL BENE



COSTO FISCALMENTE
RICONOSCIUTO DELLA
PARTECIPAZIONE

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Esempio n. 1
Circ. n. 26/E/2016

SOCIETA'

- ✓ VN/catastale del bene: 90
- ✓ Costo fiscale del bene: 70

SOCIO

- ✓ Costo fiscale della partecipazione: 60
- ✓ Incremento imponibile: 20
- ✓ Riduzione valore catastale: - 90

Imponibile per
imposta sostitutiva:
20 (90-70)

"sottozero":
- 10 (60+20-90)

Com'è tassato
il "sottozero"?
(v. slide succ.)

Importo imponibile: 10
(70 costo fiscale del bene – 60 costo fiscale della partecipazione)

Il costo riconosciuto del bene per il socio è pari a 90 (valore catastale).

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Esempio n. 1
Circolare n. 26/E/2016

Com'è tassato il "sottozero"?

Vedi Circ. n. 26/E/04 e
art. 86, c. 5-bis, TUIR

**come dividendo in capo al socio
persona fisica non in regime d'impresa**
(e, quindi, con la stesse conseguenze
che vedremo analizzando
la distribuzione di riserve di utili),
il quale, se non vuole
che la ritenuta del 26% venga applicata
sull'intero ammontare assegnato,
deve comunicare alla società
il costo fiscalmente riconosciuto
della partecipazione

nella misura del 5% o del 100%
a seconda della presenza o meno
nella partecipazione dei **requisiti pex**,
per il socio che sia, a sua volta,
società di capitali

nella misura del 58,14% o del 100%
(sempre in presenza o meno
dei **requisiti pex**)
se il socio è una **impresa IRPEF**
(individuale o societaria)
nella misura del 100%
per gli **enti non commerciali**

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Qualora, invece,
il **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**
si mantenga **positivo o**, al limite,
si azzeri senza scendere in territorio negativo,
nessuna imposizione emergerà sul socio.

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

B

Assegnazione con riduzione riserve di utili

Dividendo



Valore normale/catastale del bene

Tassazione

Soggetti Ires

Imponibile per il 5%
(100% se ENC)Soggetti Irpef qualificati +
Soggetti Irpef
in regime d'impresa o
società di personeImponibile per il
58,14%Soggetti Irpef qualificati o
non qualificatiRitenuta
a titolo
d'imposta
del 26%

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Esempio n. 2
Circ. n. 26/E/2016

SOCIETA'

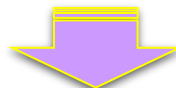
- ✓ VN/catastale del bene: 90
- ✓ Costo fiscale del bene: 70



**Imponibile per
imposta sostitutiva:
20 (90-70)**



Dividendo imponibile: 70



**Il costo riconosciuto del bene per il socio è pari a 90 (valore catastale).
La provvista per la ritenuta del 26% su 70 (socio persona fisica)
deve fornirla il socio (art. 27, c. 2, D.P.R. n. 600/73)**

SOCIO

- ✓ **Costo fiscale della partecipazione: 30**



IRRILEVANTE!



Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

C

Assegnazione con riduzione riserve di utili e di capitale

Un bene

In % è dividendo

In % riduce il costo della partecipazione

Imponibile della
società

In % riduce il dividendo

In % aumenta il costo della partecipazione

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

**Riduzione 50% riserve di utili
e 50% riserve di capitale**

Esempio n. 3
Circ. n. 26/E/2016

SOCIETA'

SOCIO

- ✓ VN/catastale del bene: 90
- ✓ Costo fiscale del bene: 70

- ✓ Costo fiscale della partecipazione: 55
- ✓ Incremento imponibile (50%): 10
- ✓ Riduzione valore catastale (50%): - 45

**Imponibile per
imposta sostitutiva:
20 (90-70)**

**Nuovo costo fiscale della partecipazione:
20 (55+10-45)**

**Reddito imponibile (dividendo): 35 (45-10)
Utili ricevuti (50% VN/catastale 90) – riduzione (50% imponibile 20)**

**Il costo riconosciuto del bene per il socio è pari a 90 (valore catastale).
La percentuale si calcola sulle riserve contabilmente utilizzate (riportate in delibera).**

Cosa accade se si contabilizza l'assegnazione "a valori contabili" dei beni assegnati?

?

Assegnazioni agevolate

IN SINTESI

RISERVE RIDOTTE / ANNULLATE DALLA SOCIETÀ

UTILI

Dividendo =
VN – Imponibile soc.

SOCI
IRES

Imponib.
5%

SOCI
IRPEF

IMPRESE
IRPEF

Imponibile
58,14%

PRIVATI

Ritenuta
26%

CAPITALE

Imponibile
soc. per la
sostitutiva

VN/catastale

Aumenta
costo
partecipazione

Riduce costo
partecipazione

COSTO RESIDUO
PARTECIPAZIONE

> 0

Nessun
reddito

< 0

Il sottozero
è imponibile

ENTRAMBE

% RISERVE
UTILI

Come nel
caso di utili

% RISERVE
CAPITALE

Come nel
caso di
capitale


Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

D Assegnazione con riduzione riserve in sospensione d'imposta



Per quanto riguarda, infine, l'**annullamento di riserve in sospensione d'imposta** presenti presso le società di capitali, la Circolare n. 26/E/2016 si limitava a richiamare l'**imposta sostitutiva del 13%** prevista dalla norma ma evita di trattare gli effetti sui soci.

Per semplificare, si ipotizzi l'**utilizzo solo di questa riserva** (per 1.000) a fronte di un **bene completamente ammortizzato** e dal **valore catastale di 400**.

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

1

SOCI DI SOCIETA' DI CAPITALI

D Assegnazione con riduzione riserve in sospensione d'imposta

Con Circolare n. 37/E/2016 è stato chiarito che:

- Si paga **l'8,5% o il 10% su 400**
- Si paga **il 13% su 1.000**
- Ma **il socio non paga nulla**



Tuttavia, come già ricordato, per l'Agenzia
**le riserve in sospensione d'imposta
possono essere utilizzate solo quando
sono esaurite tutte le altre riserve (di utili o di capitale) disponibili**

Assegnazioni agevolate

L'unico modo per riconoscere irrilevante l'importo di queste riserve distribuite è **considerare la sostitutiva del 13%** (su 1.000 o 600?) **alla stessa stregua di quelle dell'8% e del 10,5%**, ossia tale da produrre "una **tassazione definitiva e liberatoria**" **in capo ai soci** assegnatari.

Tesi più volte sostenuta
ma mai confermata dalle Entrate.

La scelta dell'una o dell'altra tesi potrebbe rendere l'utilizzo di queste riserve particolarmente vantaggioso o svantaggioso.

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

2

SOCI DI SOCIETA' DI PERSONE

Passando alle società di persone, la **Circolare n. 26/E/2016**, dedica a queste strutture solo il paragrafo 6.2, con un semplice esempio, **insufficiente** per chiarire le particolarità specifiche.

Occorre ricordare che l'art. 68 comma 6 del TUIR prevede, per queste società, che il **costo della partecipazione** è **umentato o diminuito** dei **redditi e delle perdite** (fiscalmente) **imputati al socio** e dal costo **si scomputano**, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli **utili distribuiti al socio** stesso.

Assegnazioni agevolate

RICHIAMO ALLA REGOLA GENERALE

Norma



Art. 68, comma 6, TUIR

COSTO DELLA
PARTECIPAZIONE
IN SOCIETA' DI
PERSONE

=

COSTO DI
ACQUISTO

+

REDDITI
IMPUTATI

-

PERDITE
IMPUTATE

=

UTILI
DISTRIBUITI

Secondo la norma
il "costo o valore di acquisto
è **documentato a cura
del contribuente**"

Fino a
concorrenza
dei redditi
imputati

N.B.

Calcolo difficile, ma che va effettuato anche nelle società
in contabilità semplificata (Circ. n. 37/E/2016, par. 3.3)

Assegnazioni agevolate

ESEMPIO

Esempio n. 4
Circ. n. 26/E/2016

SOCIETA'

- ✓ VN/catastale del bene: 95
- ✓ Costo fiscale del bene: 90



Imponibile per
imposta sostitutiva:
5 (95-90)



SOCIO

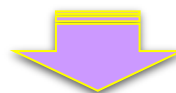
- ✓ Costo fiscale della partecipazione: 90
- ✓ Incremento imponibile della sostitutiva: 5
- ✓ Riduzione VN/catastale: - 95



0 (90+5-95)



Reddito del socio: 0



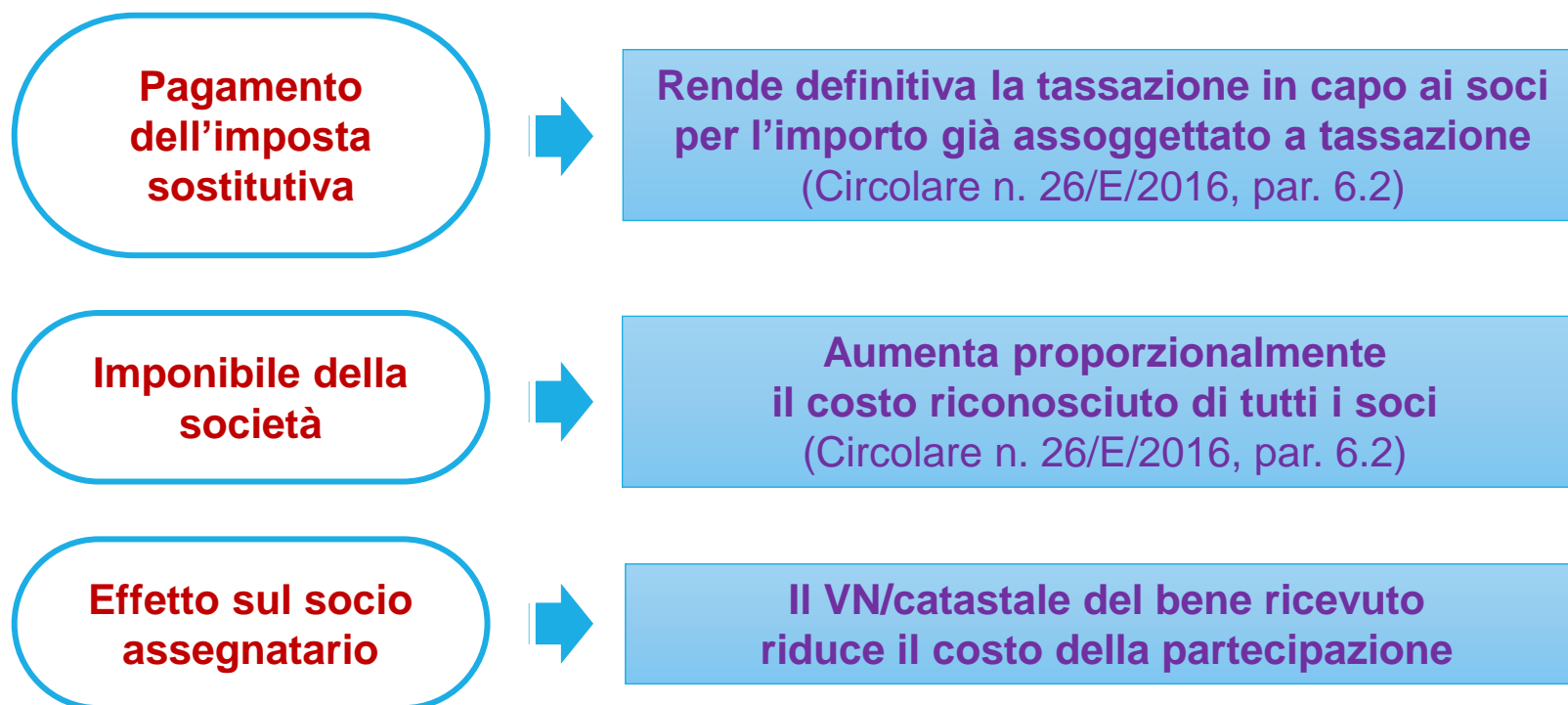
Il reddito è zero perché nelle ipotesi costo della partecipazione = costo fiscale del bene.

Il costo fiscale riconosciuto del bene in capo al socio è pari a 95 (al netto di eventuali debiti accollati).

Per riserve in sospensione d'imposta si ritiene che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva del 13% eviti qualunque effetto sul socio (il costo fiscale riconosciuto della partecipazione cresce e cala).

Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI



Assegnazioni agevolate

EFFETTO SUI SOCI

 **Se emerge
"sottozero"?**



**Si applicano le regole dell'art. 47, c. 7
e dell'art. 17, c. 1, lett. I), TUIR
(Circolare n. 37/E/2016, par. 3.3)**

**Se il bene non
viene assegnato a
tutti (es. recesso)**



Tutti aumentano il costo della partecipazione



Solo gli assegnatari lo riducono

Assegnazioni agevolate

Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Art. 47, c. 7,
TUIR

Art. 17, c. 1,
lett. I), TUIR

L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:

redditi compresi **nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'art. 5** nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a 5 anni

Art. 20-bis,
TUIR

Ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera I), **si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata.**

Assegnazioni agevolate

TASSAZIONE DEL «SOTTOZERO» NEI CASI DI SOCIETA' DI PERSONE

SPUNTI PER IL SÌ

- 1) Indicazioni ritraibili dalla prassi attuale e passata: Circolari n. 189/E/1999 (par. 1.5), n. 40/E/2002 e le stesse Circolari n. 26/E/2016 e n. 37/E/2016
- 2) "Similitudine" con quanto accade in sede di recesso, liquidazione, etc: art. 20-bis TUIR
- 3) Non è detto che al costo del bene assegnato corrisponda sempre una riserva di utili già tassata



Secondo la Circ. n. 37/E/2016 un eventuale differenziale negativo non dipende, in realtà, dalla assegnazione ma da fattori precedenti (costo della partecipazione modesto)

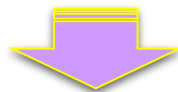
SPUNTI PER IL NO

- 1) Testo art. 68, c.6, TUIR: gli utili distribuiti si scomputano dal costo fiscalmente riconosciuto della quota del socio solo "fino a concorrenza dei redditi già imputati"
- 2) L'art. 20-bis TUIR si applica solo ai casi indicati nella norma, dove non è compresa l'assegnazione o la distribuzione di riserve
- 3) Tale norma, inoltre, serve per tassare in capo al socio le plus latenti sui beni sociali (avviamento compreso), funzione che per i beni assegnati ora è svolta dall'imposta sostitutiva

Assegnazioni agevolate

TASSAZIONE DEL «SOTTOZERO» NEI CASI DI SOCIETÀ DI PERSONE

Che natura ha “il sottozero” in una società di persone
(anche in contabilità semplificata)?



Secondo la Circ. n. 37/E/2016
si tratta di “utile” ma in una società di persone
riteniamo si debba più correttamente parlare
di “**reddito da partecipazione**”, per cui



Quadro RH di REDDITI 2024



Quadro RM

(in presenza di presupposti di cui all'art. 17, c. 1, lett. I, TUIR)

Assegnazioni agevolate

TASSAZIONE DEL «SOTTOZERO» NEI CASI DI SOCIETÀ DI PERSONE

Anche nelle **società di persone** l'utilizzo delle **riserve in sospensione d'imposta** (residuale rispetto ad altre riserve disponibili presenti in bilancio) comporta per la società il pagamento del **13% sull'importo annullato** e **nessuna conseguenza per i soci**

Tranne una: non si incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, già incrementatosi a suo tempo quando fu pagata la sostitutiva per la rivalutazione

Per le **società in contabilità semplificata**, l'inesistenza di un patrimonio netto "contabile" determina l'**inesistenza della riserva di rivalutazione**, che quindi **non deve versare alcun importo a titolo di 13%**

Ciò anche se, nel periodo tra la rivalutazione e la assegnazione, la società è passata in contabilità ordinaria "creando" a bilancio la riserva di rivalutazione

Assegnazioni agevolate

Imposte indirette

Assegnazioni agevolate

IVA

Assoggettamento ad IVA secondo regole ordinarie

Art. 2, c. 2,
D.P.R. n. 633/72

“costituiscono cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto”

MA

Circolare n.
26/E/2016

“l’assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all’esercizio d’impresa.

Sono, pertanto, **applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull’autoconsumo** (contenute nell’art. 2, c. 2, n. 5) **laddove prevedono la non applicazione dell’IVA per quei beni per i quali non è stata operata, all’atto dell’acquisto, la detrazione dell’imposta di cui all’art. 19”.**

QUINDI

Assegnare equivale a cedere

Ma per capire se vi sia un **rilevo ai fini IVA** occorre **andare a ritroso**, indagando su come il bene sia “entrato” (e in caso di operazioni straordinarie risalendo al dante causa)

Assegnazioni agevolate

IVA

Indagando sulle **modalità di ingresso del bene** si potranno avere:

ASSEGNAZIONI IMPONIBILI/ESENTI

- **Imponibili per obbligo**
(costruttore entro 5 anni)
- **Imponibili per opzione:**
regime naturale esenzione
(caso più frequente)

N.B.

Per assegnazioni esenti o fuori campo attenzione alla rettifica **ex art. 19-bis 2 IVA (nel mod. IVA 2024)**

ASSEGNAZIONI FUORI CAMPO

- **Acquisto ante 1973**
- **Acquisto da privato**
- **Bene apportato dal socio**
- **Mancanza presupposto oggettivo**
(es. terreno non edificabile)
- **Mancanza presupposto territoriale**
(es. immobile all'estero)
- **Imposta integralmente non detratta**

Assegnazioni agevolate

IVA

$$\text{BASE IMPONIBILE} = \text{COSTO DI ACQUISTO} + \text{SPESE INCREMENTATIVE} - \text{DEPREZZAMENTO}$$

“prezzo di acquisto o, in mancanza, prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”.

- **Non è il VN/catastale** (per cui, l'importo della fattura non coincide con il valore utilizzato per l'assegnazione)
- **Non comprende il “ricarico”** normalmente praticato sul mercato per quel bene
- **Non tiene conto di incrementi di valore** derivanti da fluttuazioni al rialzo
- **Comprende** anche le spese (con IVA detratta) sostenute per riparare e completare il bene (**spese di natura incrementativa**), tenendo conto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo. In merito al deprezzamento la Circ. n. 26/E (e anche la Circ. n. 37/E) non forniscono ulteriori chiarimenti per cui si sono sviluppate diverse interpretazioni su come quantificarlo;
- Leasing: non rileva solo il prezzo di riscatto, ma **bisogna tenere conto anche dei canoni** (si ritiene solo **quota capitale**)

Art. 13, c. 2, lett. c),
D.P.R. n. 633/72

Assegnazioni agevolate

IVA

Possibili conseguenze dell'assegnazione:

Rettifica della detrazione (art. 19-bis2 D.P.R. 633/72)

- ✓ In caso di **assegnazione esente o fuori campo**
- ✓ **Verifica del decennio per immobili**
- ✓ **Verifica di eventuali interventi di recupero, manutenzione e riparazione**
- ✓ **Leasing:** nel calcolo del decennio **“rileva la data del riscatto”**. Per cui, a quanto pare, non va rettificata l'IVA sui canoni. Non sembrano coerenti tra loro la Risoluzione n. 178/E/2009 e la Circolare n. 13/E/2008

Reverse charge

- ✓ **Fabbricati abitativi:** se assegnati ad **iva per opzione** e assegnatario **soggetto passivo iva**
- ✓ **Fabbricati strumentali:** se assegnati ad **iva per opzione** e assegnatario **soggetto passivo iva**

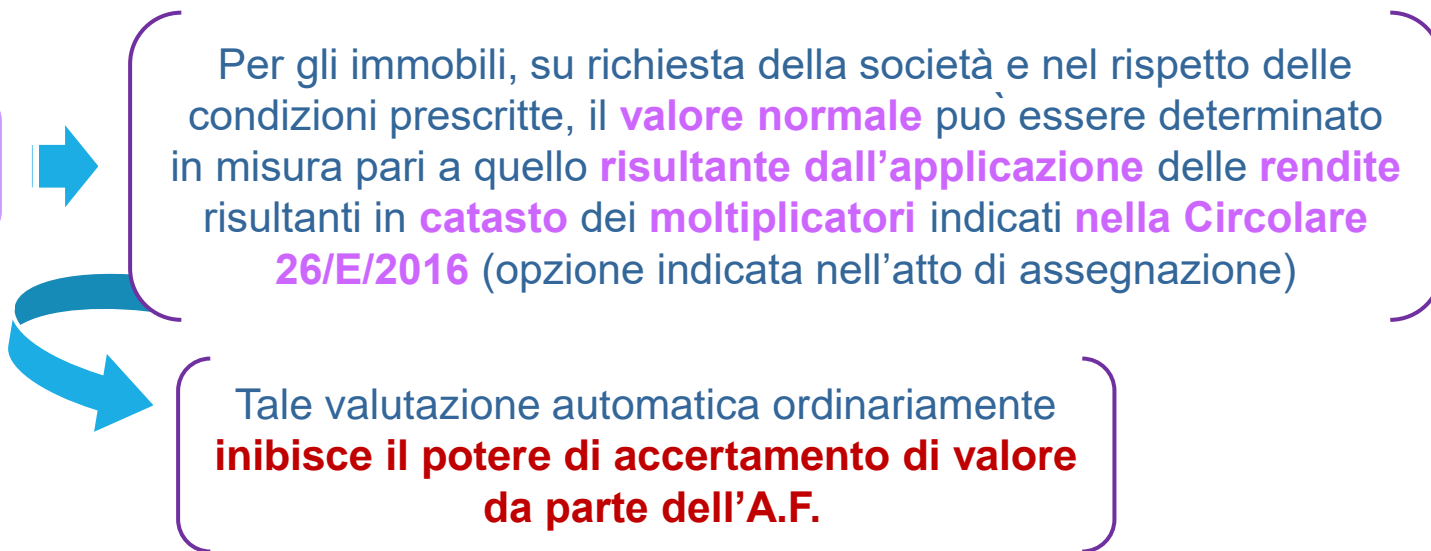
Pro-rata causato da assegnazione

Scatta se oggetto dell'attività è **la costruzione e vendita di fabbricati**, e si assegna in esenzione

Assegnazioni agevolate

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

BASE
IMPONIBILE



Assegnazioni agevolate

IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

REGISTRO

Imposta proporzionale, fissa
o dimezzata
con minimo di 1.000 euro

- **Abitativi** dal 9% al 4,5%, (dal 2% all' 1% se prima casa) ovvero 200 euro (se ad IVA)
- **Strumentali** dal 9 al 4,5% (dal 4% al 2% per quelli destinati all'esercizio di attività commerciali) ovvero 200 euro (se ad IVA)
- **Aree edificabili** dal 9% al 4,5% ovvero 200 euro (se ad IVA)
- **Terreni agricoli** dal 15% al 7,5% ovvero 200 euro (se cessionario IAP)

IPOCATASTALI

Sempre fissa

- **Abitativi** 200 + 200 se ad IVA, 50 + 50 se a registro proporzionale
- **Strumentali** 200 + 200 (50 + 50 se con aliquota 4,5%)
- **Aree edificabili** 200 + 200 se ad IVA, 50 + 50 se a registro proporzionale
- **Terreni agricoli** 50 + 50 se a registro proporzionale; 200 + 200 se cessionario IAP



Per la Circolare n. 37/E/2016 non è possibile la coesistenza dell'opzione per il valore catastale ai fini del registro con la scelta del valore normale ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva (e del valore assunto dal socio)

Assegnazioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% o 4,5% (C.M. 2/E/2014)	200 euro (o 50 euro)	200 euro (o 50 euro)
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	2% o 4,5% (C.M. 2/E/2014)	200 euro (o 50 euro)	200 euro (o 50 euro)
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (4)	Assegnazione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro

(1) Trattandosi di assegnazione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso d'esercizio dell'opzione, l'Iva è in reverse charge ove applicabile.

(3) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).

(4) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro proporzionale (2% o 4,5%) anziché in misura fissa.

Assegnazioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (8)	Assegnazione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti (7)	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (5)	50 euro	50 euro

(5) 1% per prima casa.

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8 e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

(7) In relazione agli immobili abitativi, l'opzione per l'IVA è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.

(8) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. A differenza degli immobili strumentali, l'assegnazione in esenzione o fuori campo Iva di un abitativo non implica una diversa tassazione ai fini dell'imposta di registro, che risulta sempre applicabile in misura proporzionale.

Assegnazioni agevolate

IN SINTESI

AREE EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9)(10)	Assegnazione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro

(9) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe fuori campo Iva con applicazione del registro al 4,5% e delle ipocatastali fisse a 50 € ciascuna.

(10) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(11) Aliquota 22%.

Assegnazioni agevolate

IN SINTESI

TERRENI AGRICOLI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (12)	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (13)	50 euro	50 euro

(12) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

(13) L'imposta di registro è fissa nella misura di 200 euro, così come per le ipocatastali (200 euro), in caso di assegnatario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP). La Circolare n. 26/E, par. 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015.

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

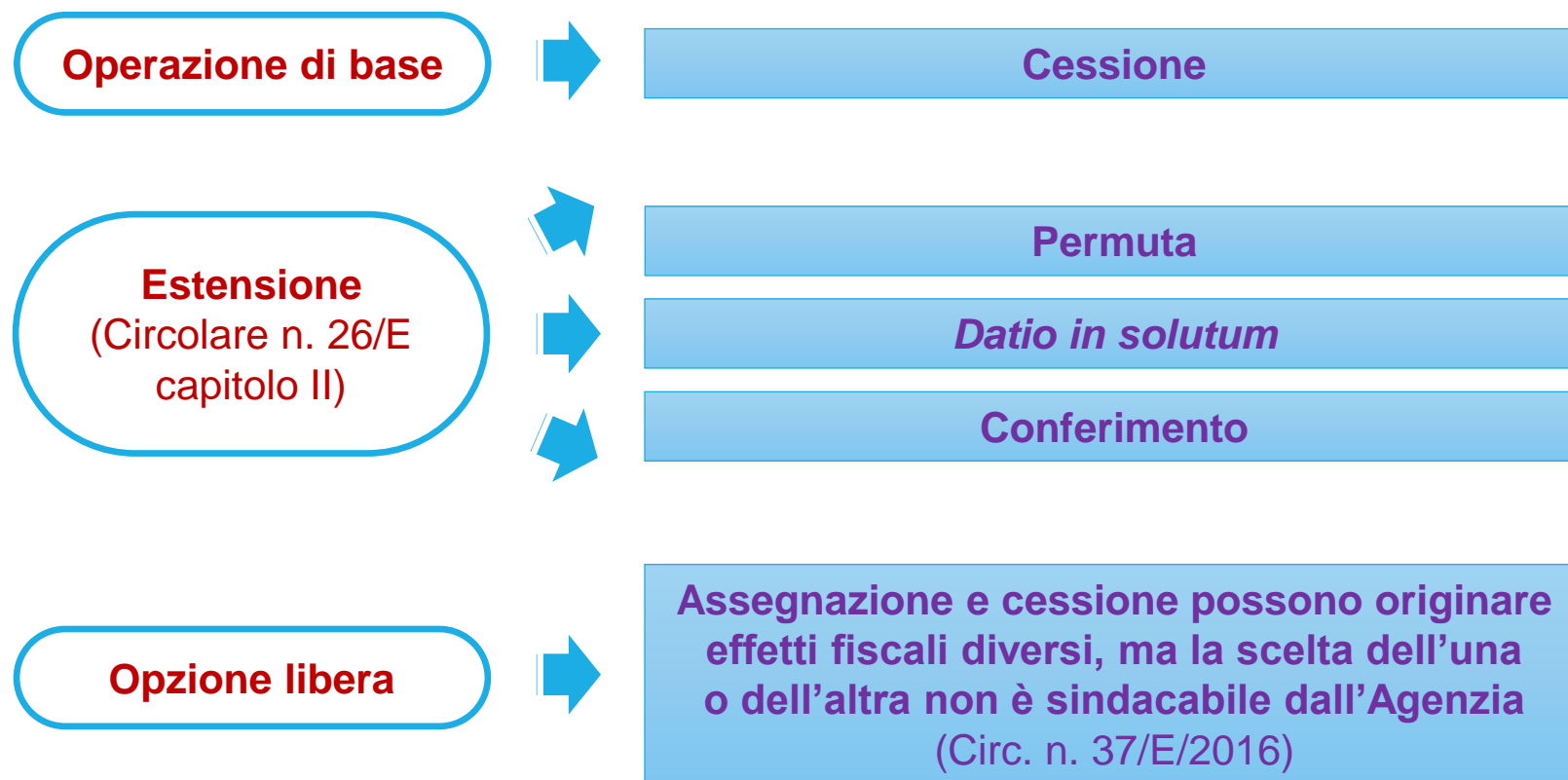
Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che assegna	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (14)	Assegnazione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro

(14) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

Cessioni agevolate

Cessioni agevolate

CASISTICHE



Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

{ Applicabili le stesse regole dell'assegnazione }

MA

**Possibile l'opzione
tra valore normale
e catastale**



**Ma se il corrispettivo è inferiore
al valore normale (o catastale, se opzionato),
il corrispettivo non è più rilevante**

**Costo riconosciuto
del bene per il socio**



Corrispettivo pattuito

**VN utilizzato
dalla società
per la tassazione**



Irrilevante per il socio

QUINDI

Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

Si crea una situazione abbastanza singolare, in base alla quale, ipotizzando un **VN/catastale pari a 100**:



Se il **corrispettivo** viene fissato **pari a 90**, la società utilizzerà **100 per il calcolo** della (eventuale) **imposta sostitutiva della plusvalenza** (determinata come differenza tra il VN/catastale e costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile ceduto), mentre il **socio acquisirà il bene ad un costo fiscalmente riconosciuto pari a 90**;

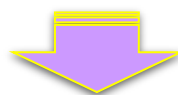
Se il **corrispettivo** viene fissato in **misura superiore a 100** (ad es. 110), tale valore rappresenterà sia il **parametro di calcolo della plus/minusvalenza**, sia il **costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile** presso il socio.

Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

Il primo aspetto appare piuttosto delicato.

Infatti, nonostante il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, si realizza una **discontinuità di valori a danno del socio**, che acquisisce il bene ad un valore fiscalmente rilevante inferiore a quello precedentemente in carico alla società.



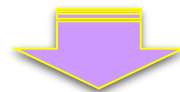
Questo aspetto, secondo parte della dottrina, **poteva preludere alla deducibilità della minusvalenza in capo alla società cedente**, problema non affrontato dalla Circolare n. 26/E/2012.

Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

Se appare certa l'irrelevanza fiscale della minusvalenza derivante dall'assegnazione di beni immobilizzati (art. 101, comma 1, T.U.I.R.), più problematico è definire il **trattamento delle minusvalenze da cessione**, in particolare nel caso in cui la società si avvalga della facoltà di **sostituire al valore normale quello catastale**.

Secondo la citata dottrina, una soluzione che potrebbe essere condivisibile, in quanto attenta agli equilibri di sistema, potrebbe essere quella di **considerare deducibili** le sole (eventuali) **minusvalenze** emergenti come **differenza** tra **costo fiscalmente riconosciuto del bene** e **valore di mercato** del medesimo, considerando **irrelevante** la **minusvalenza** insita nella **differenza** rispetto al **valore catastale**.



Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

Il tema è stato trattato dalla Circolare n. 37/E (cap. 5), secondo cui:

in caso di cessione di più immobili

le **minusvalenze** da cessione di beni immobilizzati e le **componenti negative** da cessione di beni merce (date da **corrispettivo** – costo fiscalmente riconosciuto) devono essere **utilizzate per ridurre plusvalenze e componenti positivi** di altri beni, **prima di calcolare la sostitutiva**

Le **minusvalenze** o i **componenti negativi** contabili che sono **indicati a conto economico** (date da **corrispettivo** – valore contabile netto del bene) sono **rilevanti ai fini IRES e IRAP**

corrispettivo: nel caso in cui il corrispettivo sia inferiore al valore normale o catastale, ai fini fiscali non va sostituito con questi ultimi

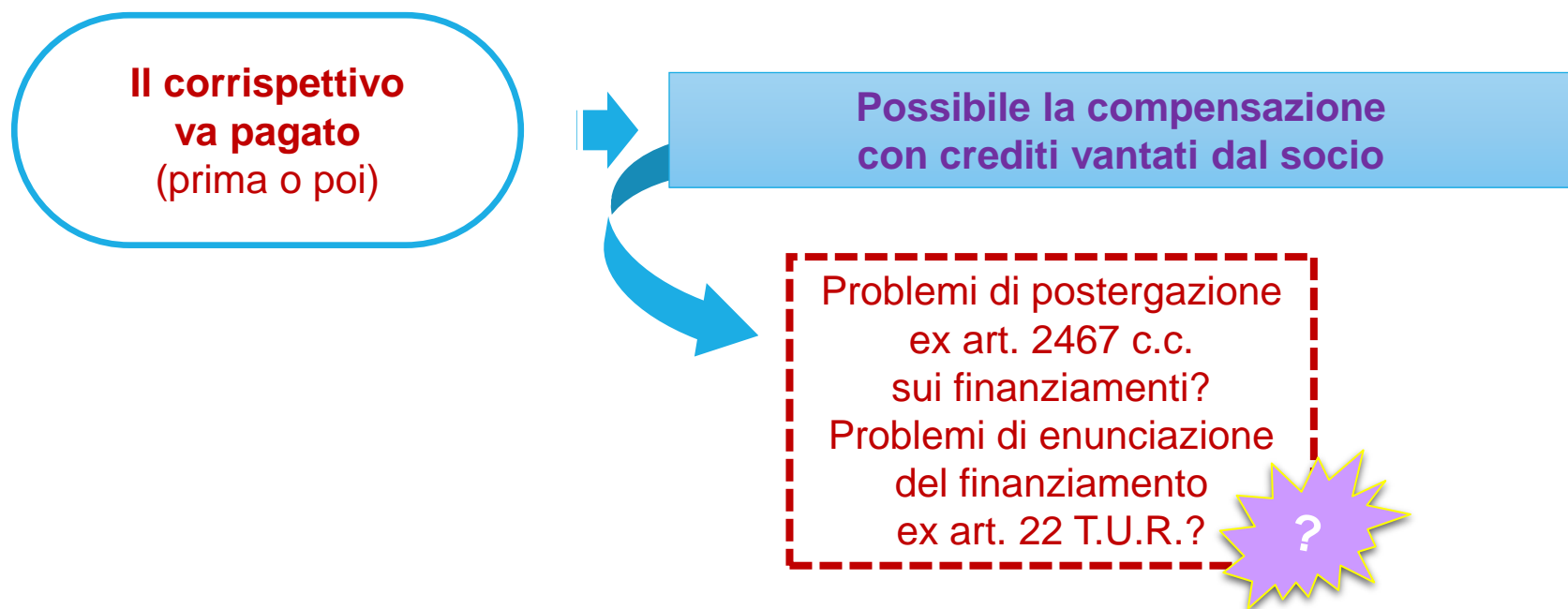
Cessioni agevolate

MECCANISMI APPLICATIVI

Più facile, invece, identificare il **trattamento tributario** delle **plusvalenze emergenti dalla cessione**:
premessa l'**irrilevanza** della **plusvalenza contabile**
(da assoggettare a variazione in diminuzione),
la **plusvalenza fiscalmente rilevante**
(che non si basa sul dato contabile ma sul costo fiscalmente riconosciuto del bene)
è soggetta ad **imposta sostitutiva dell'8% ovvero del 10,5%**,
che verrà liquidata, nella maggioranza dei casi, in **REDDITI 2024**

Cessioni agevolate

ALTRI ASPETTI



Cessioni agevolate

PERIODO DI POSSESSO PER IL SOCIO

**Giorno da cui
inizia il possesso**



Data di cessione

**Per il primo
quinquennio**



La cessione successiva genera plusvalenza imponibile tranne che per gli immobili abitativi che per la maggior parte del periodo di possesso sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Occorre anche segnalare che la **cessione agevolata è possibile** anche in **caso di ingresso di nuovi soci successivamente al 30 settembre 2022**; in tal caso, tuttavia, la cessione avviene in forma **agevolata soltanto nei confronti di coloro che erano soci a detta data.**

Cessioni agevolate

IMPOSTE INDIRETTE - IVA

Relativamente all'imposizione indiretta, ed in particolare all'IVA, la Circolare n. 26/E afferma che **alle cessioni di beni ai soci** si applica la **disciplina IVA ordinaria**, come descritta per le assegnazioni.

Tuttavia, va considerato che alle cessioni non si applica l'art. 2, comma 2, n. 5) e 6), riservato alle ipotesi di "autoconsumo".

Sotto questo aspetto, pertanto, vanno applicate le regole riguardanti l'ordinaria cessione di beni a terzi.

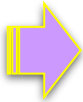
Tanto è vero che la circolare afferma che, trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso, la **base imponibile delle cessioni agevolate** è, comunque, determinata secondo le regole ordinarie contenute nel comma 1 dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale costituisce base imponibile **l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente.**

Cessioni agevolate

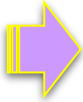
IMPOSTE INDIRETTE: IVA E IMPOSTE DI REGISTRO E IPOCATASTALI

In quest'ambito, quindi, **non assume rilievo il valore normale o quello catastale**, né il “**prezzo di acquisto o di costo rettificato alla data dell'operazione**” tipico delle assegnazioni, **quanto**, invece, **il corrispettivo**.

Diversamente, ai fini dell'**imposta di registro e delle ipocatastali**, la Circolare estende le **medesime conclusioni** raggiunte riguardo alle **assegnazioni**, per cui, con riferimento agli atti di cessione in oggetto:



la **base imponibile** da assoggettare a tassazione può essere determinata, su richiesta della società da esplicitarsi nell'atto di compravendita, in misura **pari al valore catastale rivalutato**



le **aliquote** previste dagli artt. 1 e 7 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 trovano applicazione **nella misura dimezzata**



si ha l'applicazione dell'**imposta ipotecaria e catastale in misura fissa**

Cessioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (4) art. 10, n. 27 quinquies	2%	200 euro	200 euro

(1) Trattandosi di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso d'esercizio dell'opzione, l'Iva è in reverse charge ove applicabile.

(3) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).

(4) Se si ritiene che operi l'esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del decreto Iva (anziché quella del n. 8-ter della medesima norma), scatta l'imposta di registro proporzionale in luogo di quella fissa di 200 euro. Si ricorda che, secondo le Entrate (circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, par. 1.1.2), l'esenzione dell'art. 10, n. 27 quinquies non opera se l'indetraibilità deriva dall'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 bis del decreto Iva.

Cessioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (5)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (3)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti con opzione Iva (2)	Iva	200 euro	200 euro	200 euro
		Altri soggetti senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 ter	200 euro	200 euro	200 euro

(5) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

Cessioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice e nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice e oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice e oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente (8) art. 10, n. 27 quinquies	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

(7) 1% per prima casa.

(8) Sia che operi l'esenzione ex art. 10, n. 27 quinquies, sia che si ritenga applicabile l'art. 10, n. 8-bis, non sono rilevabili differenze nell'applicazione dell'imposta di registro (diversamente da quanto accade per gli immobili strumentali; vedi nota 4).

Cessioni agevolate

IN SINTESI

IMMOBILI ABITATIVI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9)	Cessione	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (1)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (2)	Iva (6)	200 euro	200 euro	200 euro
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro
		Altri soggetti (10)	Esente art. 10, n. 8 bis	4,5% o 1% (7)	50 euro	50 euro

(9) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

(10) In relazione alla vendita di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.

Cessioni agevolate

IN SINTESI

AREE EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro
Acquisto con Iva interamente non detratta	Cessione	Tutti i soggetti	Esente art. 10, n. 27 <i>quinquies</i>	4,5%	50 euro	50 euro
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (12)(13)	Cessione	Tutti i soggetti	Iva (11)	200 euro	200 euro	200 euro

(11) Aliquota 22%.

(12) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(13) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-*quinquies*).

La cessione di un immobile in corso di costruzione è in ogni caso imponibile IVA, sussistendo i presupposti per l'applicazione di tale imposta, con imposte di registro e ipo-catastali fisse.

Cessioni agevolate

IN SINTESI

TERRENI AGRICOLI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (14)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	7,5% (15)	50 euro	50 euro

(14) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

(15) L'imposta di registro è fissa nella misura di 200 euro, così come per le ipocatastali (200 euro), in caso di cessionario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP). La Circolare n. 26/E, par. 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015.

TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Modalità uscita	Soggetto che cede	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (16)	Cessione	Tutti i soggetti	FC Iva	4,5%	50 euro	50 euro

(16) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

L'estromissione dell'immobile per l'imprenditore individuale

(art. 1, comma 106, Legge di bilancio 2023)

A cura del Dott. Giorgio Gavelli

Gennaio 2023

Estromissione

Legge di Bilancio 2023 (art. 1, c. 106) ripresenta (unitamente all'assegnazione dei beni ai soci ed alla trasformazione agevolata in società semplice) la possibilità di estromettere l'immobile strumentale della ditta individuale,

consentendo il passaggio agevolato dell'immobile medesimo dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dell'imprenditore.

L'estromissione dell'immobile strumentale sconta, dal punto di vista della fiscalità sulla plusvalenza, l'imposta sostitutiva dell'8%.

La stessa operazione non è mai soggetta all'imposta di registro e alle imposte ipotecaria e catastale, a prescindere dal trattamento Iva.

La norma segue la linea tracciata dalla precedente estromissione prevista in passato con l'articolo 1, comma 121 della Legge 208/2015 (Legge di bilancio 2016).



Come per ogni operazione di cui si intende conoscere l'impatto sulla fiscalità dei soggetti coinvolti, appare opportuno esaminare la facoltà concessa al contribuente sotto i diversi profili soggettivi ed oggettivi.

Estromissione

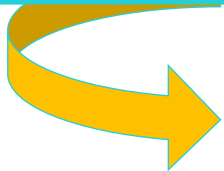
La “privatizzazione” agevolata dell’immobile strumentale dell’impresa individuale, prevista dalla Legge di Bilancio 2023 in bozza, si presenta come operazione di assoluto interesse e da tempo attesa, in particolare (ma non solo) nel settore del commercio.

Molti negozi, uffici, capannoni sono, di fatto, “imprigionati” nel regime d’impresa, a causa dell’alto costo fiscale necessario (in assenza di agevolazioni) per portare a termine l’estromissione.

L’ultima opportunità analoga, risale al 2020 (articolo 1, comma 690, Legge di bilancio 2020)

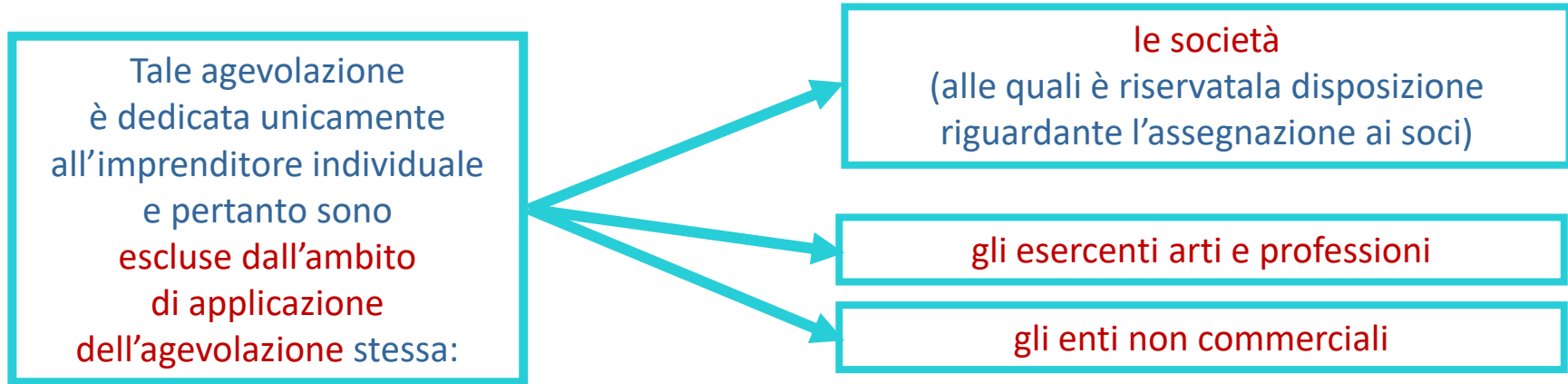
I soggetti interessati

Possono fruire dell'estromissione agevolata tutti i **soggetti che al 31 ottobre 2022** (data nella quale gli immobili strumentali devono risultare in possesso dell'imprenditore individuale) sono qualificati come **imprenditori individuali** (anche in forma di impresa familiare ed anche se in liquidazione) e che **detengono tale qualifica anche al 1° gennaio 2023** (data di decorrenza degli effetti dell'estromissione).



Questo implica, aggiornando i passati chiarimenti (in particolare le Circolari n. 39/2008 e n. 26/2016), che non possono usufruire dell'agevolazione coloro che hanno perso la qualifica di imprenditore, ossia gli imprenditori individuali che hanno cessato l'attività alla data del 31 dicembre 2022 in quanto, in questo caso, il presupposto per l'attribuzione alla sfera patrimoniale personale dell'immobile è già avvenuto e ne conseguirà l'applicazione della tassazione ordinaria (ovvero, sussistendone i requisiti, separata).

Estromissione



gli imprenditori individuali che alla data di effetto (1° gennaio 2023) hanno concesso in affitto o usufrutto l'azienda;

le società di persone che, alla data del 31/10/2022, non hanno ancora compiuto, per effetto della mancata ricostituzione della pluralità dei soci in un semestre, la «trasformazione» in impresa individuale

Sono inoltre tassativamente esclusi dall'estromissione agevolata:

Estromissione

Quest'ultima casistica riflette l'ipotesi prospettata dalla Risoluzione n. 433 del 12.11.2008, secondo cui, in caso di scioglimento di società di persone per mancata ricostruzione della pluralità dei soci,
l'assunzione della qualifica di imprenditore non è automatica alla scadenza dei 6 mesi, ma successiva solo alla "liquidazione" del patrimonio sociale e all'attribuzione dell'azienda al socio superstite.

Conseguentemente se tale evento non si concretizza alla data fissata per il possesso dell'immobile (31 ottobre 2022), l'agevolazione, secondo l'Agenzia, non è applicabile.



L'**estromissione** è concessa anche all'erede **del de cuius deceduto successivamente al 31 ottobre 2022** a condizione che **abbia proseguito l'attività imprenditoriale sempre in forma individuale**.
Analogha facoltà è concessa al **donatario dell'azienda** che abbia continuato l'attività del donante.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 39/2008, estendeva l'ambito applicativo dell'agevolazione anche ai contribuenti nel **regime dei minimi**.
Si ritiene che tale impostazione possa essere considerata valida anche per l'agevolazione in commento, con **possibile estensione ai contribuenti forfettari**.

Nessun problema, ovviamente, per chi adotta la **contabilità semplificata**.

Estromissione

CIRCOLARE N. 39/E/2008 E
CIRCOLARE N. 26/E/2016



l'unica azienda concessa in affitto o usufrutto, comportando la "sospensione" del regime d'impresa, non permette l'estromissione



l'operazione è invece concessa all'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31 ottobre 2022, ovvero al donatario, a condizione che essi abbiano proseguito l'attività d'impresa "in continuità" **(articolo 58, comma 1, TUIR).**

Le date significative

31 OTTOBRE 2022

Termine di riferimento per il possesso degli immobili e per verificare la situazione di strumentalità nell'impresa. Per gli immobili riscattati dal leasing (in genere, fortemente plusvalenti, e quindi di sicuro interesse per l'estromissione agevolata), **il riscatto deve essere avvenuto anteriormente al 31 ottobre** (Risoluzione n. 188/E/2008).

1° GENNAIO 2023

L'esercizio dell'impresa (anche nel regime dei minimi) **deve sussistere** tanto al 31 ottobre 2022 quanto **al 1° gennaio 2023**; infatti, la cessazione al 31 dicembre 2022 determinerebbe un "autoconsumo" secondo le regole ordinarie.

31 MAGGIO 2023

Termine di scadenza per l'esercizio dell'opzione, **i cui effetti, tuttavia, decorreranno, retroattivamente, dal 1° gennaio 2023.**

Immobili oggetto di privatizzazione agevolata

SI

Immobili strumentali, PER NATURA

(anche se concessi in locazione o comodato ovvero non utilizzati direttamente)

Si tratta di immobili che non sono soggetti “naturalmente” ad alcuna diversa destinazione se non quella strumentale proprio per le caratteristiche intrinseche ed estrinseche del bene stesso, a meno che non si compiano radicali trasformazioni dell’immobile stesso. Ne fanno parte le

seguenti

categorie catastali:

- A/10 uffici e studi privati;
- B immobili per alloggi collettivi;
- C immobili a destinazione commerciale;
- D immobili a destinazione speciale;
- E immobili a destinazione particolare.

Possono essere oggetto di estromissione solo se iscritti nell’inventario o nel registro dei beni ammortizzabili (o forme analoghe in caso di soggetti minori che adottano le semplificazioni contabili loro concesse)

Immobili oggetto di privatizzazione agevolata

SI

**Immobili strumentali,
PER DESTINAZIONE**
(non promiscua).

Si tratta di immobili classificati nelle categorie catastali da A/1, A/9 e A/11 (immobili abitativi), i quali, pur non essendo strumentali per natura, sono utilizzati in modo esclusivo nell'attività d'impresa (es. l'appartamento usato come ufficio e/o l'immobile in uso al dipendente che lì ha trasferito la residenza anagrafica per lavoro).

Occorre fare riferimento alla data in cui sono stati introdotti nel patrimonio dell'impresa e in particolare:

- se acquistati in un momento precedente al 31 dicembre 1991 potranno essere estromessi dal patrimonio anche se non iscritti nell'inventario (o registro dei beni ammortizzabili per le ditte in contabilità semplificata), dal momento che la normativa previgente attribuiva rilevanza all'utilizzo "di fatto" (Cassazione n.22587/2006 e 772/2011);
- se acquisiti a partire dall'1 gennaio 1992 invece possono essere oggetto di estromissione agevolata solo se iscritti nell'inventario (o registro dei beni ammortizzabili per le ditte in contabilità semplificata).

La succitata distinzione è dovuta all'introduzione, nella norma che all'epoca disciplinava i "beni relativi all'impresa", da parte della Legge n. 413 del 30.12.1991, dell'inciso con il quale si considerano relativi all'impresa individuale i beni strumentali per destinazione solo se annotati nell'inventario (o registro dei beni ammortizzabili).

Immobili oggetto di privatizzazione agevolata

NO

Immobili merce

NO

immobili "patrimonio"
(articolo 90 TUIR)

NO

Immobili oggetto di leasing

NO

Immobili ad uso promiscuo

N.B.

L'eventuale regime di comunione non osta all'estromissione della quota dell'imprenditore.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 188/E/2008 ha fornito uno specifico approfondimento con riguardo agli immobili oggetto di leasing sottolineando che gli stessi non possono essere oggetto di estromissione poiché tale tipologia di contratto prevede la mera detenzione e non ne determina il possesso. Quindi, solo se il riscatto dell'immobile in leasing è stato eseguito in un momento anteriore al 31 ottobre 2022 (data alla quale il bene deve risultare in possesso dell'imprenditore), è possibile accedere al regime di estromissione agevolata.

Si tratta di immobili di civile abitazione (classe A, fatta eccezione per la categoria A/10) utilizzati promiscuamente sia per esercitare l'attività imprenditoriale sia per le necessità personali dell'imprenditore.

Immobili oggetto di privatizzazione agevolata

RIASSUMENDO

TIPOLOGIA DI IMMOBILI	FACOLTA' DI ESTROMISSIONE	VINCOLI/CONSIDERAZIONI
Immobili strumentali per natura (A,B,C,D,E,A/10)	Sì	<ul style="list-style-type: none"> - Anche se locato o concesso in uso a terzi; - Solo se risultante dall'inventario (o registro beni ammortizzabili).
Immobile strumentale per destinazione (tutte le categorie catastali)	Sì	<ul style="list-style-type: none"> - Solo se usato direttamente e in via esclusiva nell'attività imprenditoriale al 31/10/2022; - Se iscritto nell'inventario (o registro beni ammortizzabili), qualora acquistato dopo il 1992.
Bene merce	No	
Immobile non strumentale né per natura né per destinazione.	No	

Immobili oggetto di privatizzazione agevolata

L'articolo 65, comma 1, TUIR collega la strumentalità all'indicazione nel libro inventari, ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, a quella nel libro dei cespiti ammortizzabili (o altra equivalente).

Tuttavia ciò non è rilevante per gli immobili strumentali per destinazione acquisiti anteriormente al periodo d'imposta 1992, poiché, in tale ipotesi, la previgente disciplina riconosceva rilievo all'utilizzo di fatto ed esclusivo nell'attività d'impresa.

Per cui (Cassazione n. 22587/2006), un immobile acquisito, ad esempio, nel 1990 ed utilizzato strumentalmente nell'attività d'impresa ininterrottamente da tale data, può essere estromesso anche se non indicato nel libro inventari, tenendo in considerazione che, in altra occasione, l'Agenzia ha affermato che la **strumentalità per destinazione prevale su quella per natura** (Circolare n. 57/E/2001).

Modalità di esercizio dell'opzione

La **scadenza** entro cui si può **aderire all'agevolazione** è il **31 maggio 2023**
ed i suoi **effetti decorrono dal 1° gennaio 2023**.



Circa le modalità di esercizio dell'opzione,
l'Agenzia, con Circolare n. 26/E/2016, per il perfezionamento dell'opzione,
ha dato rilievo al comportamento concludente
(indicazione dell'estromissione nel libro giornale od in quello dei cespiti ammortizzabili)
unitamente all'indicazione in dichiarazione (quadro RQ, Mod. Redditi),
Risoluzione n. 82/E/2009.

Quest'ultimo adempimento è sanabile nel termine di 90gg dalla scadenza
di trasmissione del Mod. Redditi (Circolare n. 26/E/2016).

Modalità di esercizio dell'opzione

L'**effetto dell'opzione** consiste nella **modifica del regime fiscale** dell'**immobile** che viene **estromesso**.



Il regime applicabile diviene infatti quello tipico dei soggetti non imprenditori sia sotto il profilo delle imposte dirette sia sotto il profilo delle imposte indirette.


A seguito dell'esercizio dell'opzione infatti, l'immobile dovrà essere iscritto (decorrenza dal 1° gennaio 2023) nel quadro RB del modello REDDITI personale dell'imprenditore.




Se si tratta di un immobile locato, il relativo provento (una volta estromesso l'immobile) è di pertinenza della persona fisica (e non dell'impresa) con effetto retroattivo al 1° gennaio 2023.

Determinazione dell'imposta sostitutiva

L'agevolazione in commento
consente di **derogare** alle disposizioni ordinarie:



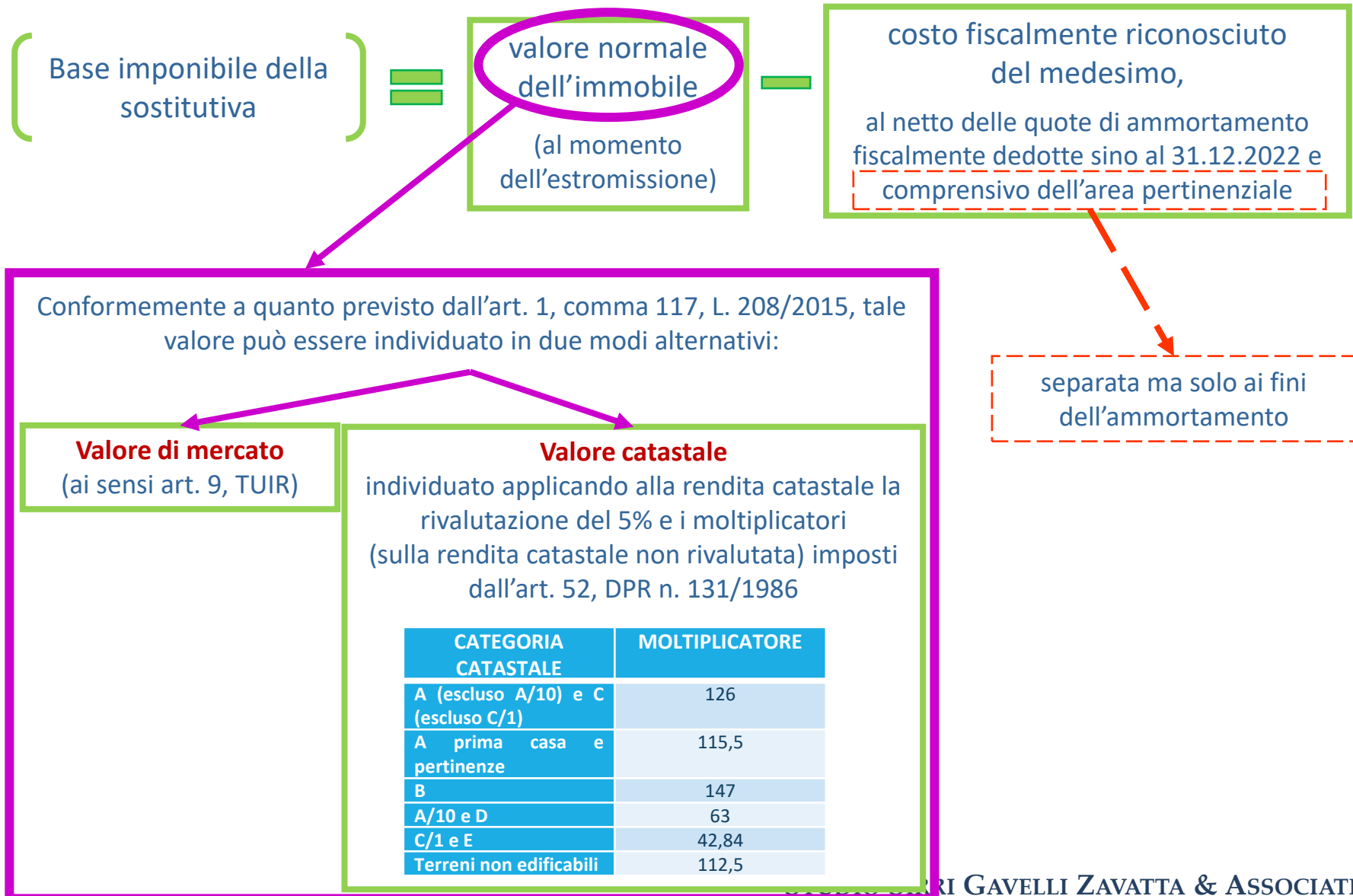
assoggettando la plusvalenza (ove presente) ad una
imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dell'8%



calcolando la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva
come differenza tra il valore normale determinato, a scelta del contribuente, sulla base
del valore di mercato o sulla base del **valore catastale**
(individuato applicandole le consuete percentuali di rivalutazione e moltiplicatori),
ed il costo fiscalmente riconosciuto



Determinazione dell'imposta sostitutiva



Determinazione dell'imposta sostitutiva

Una non trascurabile agevolazione nel poter applicare il valore catastale ai sensi dell'art. 52 DPR n. 131/1986, alternativamente al valore normale, è la non infrequente possibilità del totale azzeramento della base imponibile.



Secondo le Circolari n. 39/E/2008 e n. 26/E/2016 questo non ostacola l'agevolazione.

Se ad esempio l'immobile ha un valore normale pari a 800.000 euro, un **valore catastale** pari a **600.000 euro** e un **valore fiscalmente riconosciuto** di **630.000 euro**, l'imprenditore, scegliendo il valore catastale in luogo del valore normale, potrà **escludere l'immobile** usufruendo della disposizione in esame **senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva**, poiché il **valore catastale** risulta inferiore al **valore fiscalmente riconosciuto**, generando così una **base imponibile pari a zero o comunque negativa**.

Ovviamente le eventuali **minusvalenze** conseguite **non saranno deducibili** dal reddito.

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dell'8% (all'IRPEF e all'IRAP)
deve essere versata :



Si sottolinea inoltre che sulla seconda rata non sono dovuti interessi e che, con riguardo al versamento, è consentita la compensazione con altri tributi e contributi ai sensi del D. Lgs. n. 241/97, mediante l'utilizzo del mod. F24.
Si fa presente che ad oggi non è ancora stato istituito il codice tributo specifico per eseguire il versamento.

Ai sensi della risoluzione n. 82/E del 30 marzo 2009,
in caso di omesso/insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva
è possibile procedere alla regolarizzazione mediante ravvedimento operoso.

I tre benefici dell'estromissione

1

Facoltà dell'imprenditore di sostituire al valore normale quello ottenuto applicando i moltiplicatori catastali di cui all'articolo 52 D.P.R. n. 131/1986, il che può determinare l'azzeramento della base imponibile (prima agevolazione), elemento che, tuttavia, non ostacola l'agevolazione (Circolare n. 39/2008), anche se non può determinare minusvalenze deducibili.

2

In caso contrario, l'imposta dell'8 per cento (sostitutiva di IRPEF ed IRAP - seconda agevolazione) va versata nei termini di cui alla slide precedente

3

Privatizzato il fabbricato, esso potrà essere ceduto con plusvalenza (calcolata a partire dal valore di estromissione) non imponibile IRPEF (terza agevolazione), in tutti i casi in cui l'acquisto (anche in regime d'impresa) sia intervenuto anteriormente al quinquennio di cui all'articolo 67, comma 1, TUIR (Circolare n. 188/E/98).

Regime Iva

In assenza di un vero e proprio trasferimento,
(si passa semplicemente un immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale/privata)
l'estromissione non è soggetta ad imposta di registro o alle ipocatastali.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n 5), D.P.R. n. 633/72,
in regime ordinario, l'esclusione dell'immobile dal regime di impresa
rappresenta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto
un'**operazione di autoconsumo** ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5) del DPR 633/72.

Tale normativa prevede che l'operazione sia **assimilata alla cessione di beni**

Quindi, l'estromissione dell'immobile strumentale
dal patrimonio dell'imprenditore,
costituisce **destinazione a finalità estranee
all'impresa** e per questo risulta essere
un'**operazione rilevante ai fini IVA**,
a meno che all'atto di acquisto non sia stata operata
la detrazione dell'imposta (art.19 DPR n.633/72).

A titolo esemplificativo le casistiche di
acquisizione senza addebito di IVA
sono gli acquisti:

- da privato;
- avvenuti antecedentemente al 1973;
- da altro soggetto passivo che non ha applicato l'IVA (cessione in regime di esenzione).

Regime Iva

SCHEMATICAMENTE

IMMOBILI STRUMENTALI

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva (*)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva (*)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (1)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (2)	Iva (4)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (3)	Iva (4)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente (*) art. 10, n. 8 ter	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti con opzione Iva (3)	Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti senza opzione Iva	Esente (*) art. 10, n. 8 ter	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

- (1) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati Orientamento sostenuto in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- (2) Trattandosi di estromissione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa ristrutturatrice che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- (3) Sussistono dubbi sulla possibilità d'esercitare l'opzione in mancanza di un atto. Ritenendola possibile, l'Iva non sarebbe comunque in reverse charge perché l'immobile è estromesso in favore del privato.
- (4) Aliquota 22% o 10% (se ristrutturato).
- (*) Problema della possibile rettifica (v. oltre)

Regime Iva

IMMOBILI ABITATIVI

SCHEMATICAMENTE

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva (*)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva (*)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (6)	Impresa costruttrice/ristrutturatrice nei 5 anni (2)	Iva (7)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni con opzione Iva (3)	Iva (7)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Impresa costruttrice/ristrutturatrice oltre i 5 anni senza opzione Iva	Esente (*) art. 10, n. 8 bis	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
	Altri soggetti (5)	Esente (*) art. 10, n. 8 bis	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

- (5) In relazione alla estromissione di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice.
- (6) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Diversamente, considerando l'acquisto equiparato a quello da privati (tesi avanzata in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- (7) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).
- (*) Problema della possibile rettifica (v. oltre)

Regime Iva

AREE EDIFICABILI

SCHEMATICAMENTE

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
Acquisto da privato, ante '73 o apporto	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva interamente non detratta	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta
Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (9) (10)	Tutti i soggetti	Iva (8)	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

(8) Aliquota 22%.

(9) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(10) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, l'operazione sarebbe fuori campo Iva.

Regime Iva

SCHEMATICAMENTE

TERRENI AGRICOLI

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (11)	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

(11) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori del campo applicativo dell'Iva.

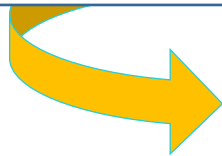
TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

Modalità entrata	Soggetto che estromette	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
FC Iva (12)	Tutti i soggetti	FC Iva	Non dovuta	Non dovuta	Non dovuta

(12) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori del campo applicativo Iva.

Regime Iva

Per quanto attiene alla base imponibile, occorre fare riferimento all'articolo 13, comma 2, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972, il quale, per una serie di operazioni tra cui rientrano assegnazioni ed estromissioni, prevede che il corrispettivo sia costituito "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".



Utili indicazioni possono trarsi dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 17 maggio 2001 (cause riunite C-322/99 e C-323/99) ove si parla di **"valore residuo" del bene al momento del prelievo, tenendo conto** delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale **di spese che ne comportino un incremento duraturo di valore non ancora interamente esaurito al momento del prelievo.** Altre sentenze della Corte UE utili per un approfondimento sono la sentenza 23 aprile 2015 sulla causa C-16/14 e la sentenza 8 maggio 2013 sulla causa C-142/12.



In dottrina, si fa spesso riferimento alla Circolare Assonime n. 42/2009 che aggiunge a questi concetti quello di deprezzamento del bene dovuto all'usura. Tale deperimento è stato accolto, come criterio, dalla Circolare n. 37/E/2016.

Rettifica della detrazione Iva

Nel caso in cui si verifichi la circostanza nella quale
l'immobile oggetto di estromissione esente IVA (o fuori campo)
sia stato **acquisito con detrazione d'imposta**, sussiste,
a meno che non sia decorso il periodo di osservazione decennale
previsto per i beni ammortizzabili,
l'obbligo di rettifica della detrazione d'imposta
ai sensi dell'art. 19 -bis2 DPR 633/72.



Nella pratica sarà necessario rettificare la detrazione Iva
in misura pari ai decimi mancanti
al termine del decennio dall'acquisto per cambio di destinazione,
in quanto il bene non è più impiegato per operazioni imponibili.



Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40 del 13.5.2002, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato dalla ditta individuale senza l'applicazione dell'Iva, come ad esempio nel caso di acquisto da un privato, e nei periodi successivi l'imprenditore abbia eseguito manutenzioni e ristrutturazioni sull'immobile con detrazione dell'Iva, sarà necessaria la rettifica di tali detrazioni, ma solo nel caso in cui tali spese siano andate ad incremento del valore dell'immobile oggetto di estromissione.

Estromissione immobili non abitativi

Se l'**estromissione** riguarda **immobili non abitativi con IVA "in ingresso" detratta**, la regola base (tranne per il costruttore nei cinque anni dalla fine lavori) sarà **l'esenzione** (con conseguente rettifica se l'operazione avviene nel decennio dall'acquisto), con possibile **opzione per l'imponibilità**, fermi restando i dubbi sull'esercizio dell'opzione (mai sotto forma di "reverse charge", trattandosi di cessione a privato).



Le rettifiche andranno operate nel modello IVA2024 (periodo 2023)

In caso di applicazione dell'IVA, la base imponibile sarà quella prevista dall'articolo 13 comma 2 lettera c) del DPR 633/72, che richiama il numero 5) dell'articolo 2: si tratta del prezzo di acquisto o di costo dell'immobile estromesso (o di un cespite analogo) "determinato nel momento in cui si effettua" l'estromissione (Corte Giustizia UE, causa C-142/12 e Circolare Assonime n. 42/2009).

L'IVA verrà applicata (ad aliquota ordinaria) sulle aree fabbricabili, ma non sui terreni agricoli.

Cessione dell'immobile estromesso

Qualora, successivamente all'estromissione,
l'**immobile "privatizzato"** venga **ceduto a terzi**,
lo stesso potrà essere venduto
senza imponibilità IRPEF della plusvalenza,
se l'**acquisto iniziale** da parte della **ditta individuale**
è **avvenuto prima del quinquennio** di cui all'art. 67, comma 1 Tuir.



Nella sostanza **l'estromissione non provoca la sospensione (o il ricalcolo)**
del decorso del quinquennio dall'acquisto,
al cui superamento la plusvalenza non viene tassata
(Circ. Ministero delle Finanze 188/E/1998).

Estromissione immobile dato in locazione

Un caso molto frequente che merita un approfondimento, è la circostanza in cui **l'immobile oggetto di estromissione sia oggetto di un contratto di locazione in corso alla data dell'opzione all'estromissione agevolata** (per chiarimenti si rimanda alla Circolare n. 390/2008).

Nonostante l'opzione sia esercitabile sino al 31 maggio 2023, una volta esercitata, **l'estromissione ha valenza dal 1° gennaio 2023**.
Con decorrenza retroattiva al **1° gennaio 2023**, infatti, essa comporta il passaggio da una locazione "da soggetto IVA" ad una **locazione "da privato"**, caratterizzate da **imposte di registro** differenti (dall'1% si passa al **2%**).

Pertanto, qualora l'immobile sia stato locato nei primi mesi del 2023 con applicazione dell'IVA (poiché considerato ancora in regime d'impresa), occorrerà procedere alla **rettifica dei documenti emessi con addebito dell'imposta dal 1° gennaio in poi**, tramite l'emissione di una **nota di variazione**, secondo le modalità previste dall'art. 26, c. 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Estromissione immobile dato in locazione

L'Agenzia ha precisato che l'intervenuta esclusione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa deve essere comunicata all'A.E., (ai sensi dell'articolo 19 D.P.R. n. 131/1986) al fine di procedere alla riliquidazione dell'imposta di registro, entro 20 (ora 30??) giorni dalla data di perfezionamento dell'estromissione (a questi fini è stato considerato tale il versamento della prima rata della sostitutiva).



Da notare che gli immobili in questione dovranno essere dichiarati a quadro RB del titolare a partire da gennaio 2023, così come l'eventuale canone di locazione da essi derivante.

In presenza di immobili abitativi (strumentali per destinazione) la locazione successiva all'estromissione potrà fruire della "cedolare secca".

Aspetti salienti dell'estromissione (Legge di bilancio 2023 in bozza)

Destinatari

Imprese individuali
(anche in forma di imprese familiari)

Beni

Immobili strumentali per natura (anche locati) **e per destinazione** (non ad uso promiscuo)

NO "immobili-merce" ed "immobili-patrimonio"

Date rilevanti

1° gennaio 2023 → per l'esercizio d'impresa

31 maggio 2023 → per l'esercizio dell'opzione

31 ottobre 2022 → per il possesso dell'immobile e la verifica della strumentalità

Base imponibile imposta sostitutiva

Valore normale (ovvero, su opzione, valore catastale)

-

Costo fiscalmente riconosciuto

Aliquota imposta sostitutiva

8%

Calcolo del quinquennio per la plusvalenza Irpef in caso di successiva cessione

A partire dall'acquisto originario
(non rileva la data di estromissione)

S

Aspetti salienti dell'estromissione (Legge di Bilancio 2023 in bozza)

Concludendo, si evidenziano quali potrebbero essere i vantaggi e gli svantaggi dell'estromissione agevolata ai sensi dell'art. 23, c. 7 della Legge di bilancio 2023 in bozza

VANTAGGI	SVANTAGGI
<p>L'occasione di estromettere l'immobile con il pagamento dell'imposta sostitutiva pari solo all'8% evita di sostenere l'elevato costo fiscale della tassazione ordinaria.</p>	<p>L'estromissione comporta l'eliminazione di ogni possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le quote di ammortamento, le spese manutenzione o di riparazione e di detrarre l'IVA assolta sui costi e sulle spese riferibili all'immobile.</p>
<p>Non sempre, peraltro, la base imponibile di tale sostitutiva è positiva, potendosi verificare ipotesi con imposta dovuta pari a zero.</p>	
<p>Se l'estromissione avviene in esenzione d'IVA, è possibile che non si debba operare alcuna rettifica (immobile su cui da tempo non si effettuano lavori di natura straordinaria), per cui anche per questa imposta il costo dell'operazione può essere nullo o limitato.</p>	<p>Una elevata plusvalenza, l'applicazione obbligatoria dell'IVA ovvero una rettifica rilevante riguardante l'imposta detratta in occasione di recenti lavori di ristrutturazione possono rendere onerosa l'operazione.</p>
<p>Se l'immobile è stato acquistato in regime di impresa da oltre 5 anni, la successiva plusvalenza da parte della persona fisica non fa emergere alcuna plusvalenza imponibile IRPEF.</p>	

STUDIO
SIRRI GAVELLI ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

Trasformazione agevolata in società semplice

A cura del Dott. Giorgio Gavelli

Gennaio 2023

Trasformazioni in S.S.

SOCIETA' AMMESSE

Oggetto
esclusivo
o principale



Gestione di:

- Beni immobili non strumentali per destinazione;
- Beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali nell'impresa



Al fine di evitare che la disposizione della Legge di stabilità risulti pressoché inoperante, occorre, in analogia a quanto sostenuto dalla dottrina assolutamente prevalente, **avere come riferimento, non il dato statutario, ma l'attività effettivamente svolta**, per cui una società di persone o di capitali che, concretamente, si limita alla mera locazione immobiliare può trasformarsi in società semplice anche se in statuto è prevista la compravendita o la costruzione/ristrutturazione immobiliare, come di frequente accade perché i soci non hanno voluto vincolarsi a non esercitare attività che, in futuro, avrebbero potuto intraprendere.



Ovviamente, all'atto della trasformazione, tali attività vanno espunte dall'oggetto sociale, in quanto non attuabili nelle vesti di società semplice.

Trasformazioni in S.S.

SOCIETA' AMMESSE

Il codice attività (ATECO) posseduto ai fini IVA **non può**, a giudizio di chi scrive, **essere considerato dirimente**, anche se, quando correttamente attribuito, è sicuramente un indizio sull'attività svolta in prevalenza (ma non per forza esclusivamente) dalla società.

L'indagine, quindi, è una indagine "di fatto", che si deve basare sulla destinazione dei beni posseduti e sull'origine dei ricavi dichiarati.

Da qui deve emergere che **non vi è attività commerciale vera e propria** (civilisticamente intesa) **ma solo** (o, almeno, prevalentemente) **"godimento"**, che normalmente si estrinseca nel fruire dei frutti della concessione a terzi dell'uso dei beni posseduti.



Conseguenze di un errore? Cfr. Ris. n. 84/2013

Trasformazioni in S.S.

ATTIVITA' MISTE

Locazione immobili + esecuzione servizi complementari
(es. villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali)

Circolare n. 26/E/2016,
Capitolo III, Parte I

Circolare n. 7/E
del 29.03.2013

CRITERI DI PREVALENZA

**COMPENSI DI
LOCAZIONE**



**RICAVI DEI
SERVIZI**



OK

CASI PARTICOLARI

POSSONO TRASFORMARSI

Società che hanno per oggetto la
gestione di terreni agricoli
(se per "gestione" intendiamo "affitto")

Società titolari di diritti parziali

Trasformazioni in S.S.

COMPAGINE SOCIALE



Trasformazioni in S.S.

RESPONSABILITA' DEI SOCI

Art. 2500-sexies, c. 4,
C.C.

Il socio che con la trasformazione assume responsabilità illimitata nella società di persone risultante, **risponde illimitatamente anche per le obbligazioni contratte dalla società anteriormente alla trasformazione** (effetto retroattivo).

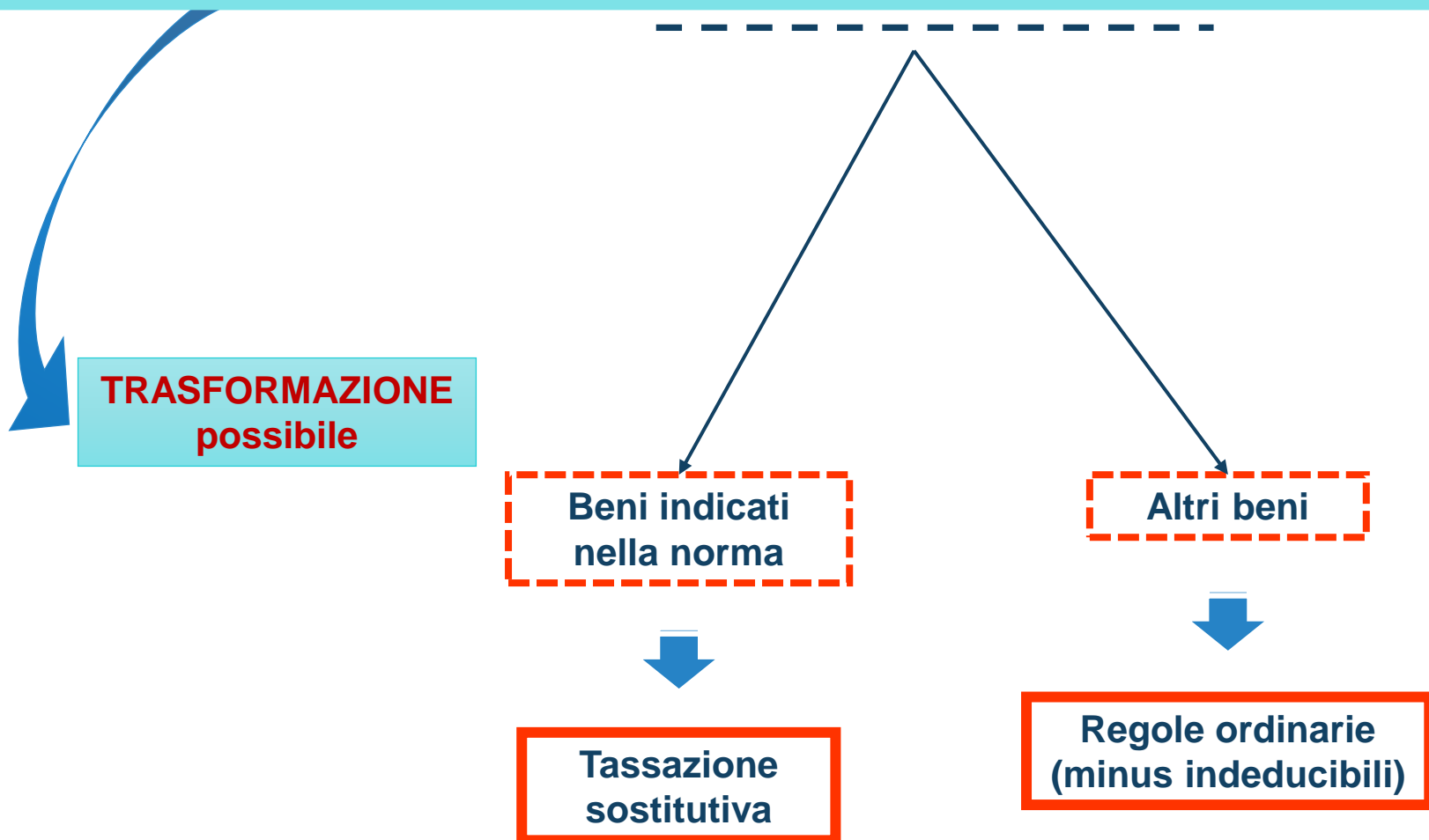
Tuttavia, l'art. 2267 prevede per la società semplice la **possibilità di limitare o escludere la responsabilità di alcuni soci** (non amministratori), con **patto da portare a conoscenza dei terzi** con mezzi idonei.

Il socio che con la trasformazione assume responsabilità illimitata deve esprimere il proprio consenso

E' previsto il diritto di recesso.

Trasformazioni in S.S.

SOCIETA' CON BENI NON AGEVOLABILI



Trasformazioni in S.S.

EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE

Imposte
dirette

Destinazione dei beni a finalità estranee
all'esercizio di impresa

CONSEGUENZE

➡ **Tassazione della destinazione di tutti i beni (plus/minusvalenze)**

➡ **Deduzione dei costi sospesi** (es. spese di M&R eccedenti il 5%)

➡ **Tassazione dei proventi rinviati** (es. plusvalenze)

Trasformazioni in S.S.

RISERVE

**ANTE TRASFORMAZIONE
(società di capitali)**

Circolare n. 26/E/2016,
Capitolo III, Parte I

Sono da imputare ai soci

PERIODO

Successivo alla trasformazione

CONSEGUENZA

Tassazione con le regole ordinarie

IMPOSSIBILITA'

Ricostituzione in un bilancio facoltativo
Art. 171, c. 1, lett. a), TUIR

IN SOSPENSIONE

TASSAZIONE

Imposta sostitutiva 13%

Si ritiene che non vi sia alcuna
ulteriore imposizione

**EFFETTO SUI
SOCI?**

Trasformazioni in S.S.

EFFETTI SUI SOCI

Effetto

Aumento del costo della partecipazione

Tale aumento è utile in caso di successiva cessione delle quote

Importo

Imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva (plusvalenze e riserve in sospensione)

Attribuzione dell'incremento

In proporzione alla quota

PERIODO DI POSSESSO

Acquisto del bene da parte della società trasformanda

N.B.

Non si interrompe il decorso del tempo ai fini del calcolo del quinquennio

DATA INIZIALE

Trasformazioni in S.S.

POSSIBILITA' FUTURE



**CESSIONE
DEL BENE**



**Plusvalenza sulla
società semplice**

**CESSIONE
DELLE QUOTE**



**Capital gain
per il socio**

**Non imponibile dopo il possesso
di un quinquennio**
(reddito diverso privo dei requisiti
per l'imposizione)

La successiva distribuzione ai soci non rileva redditualmente
(Risposta ad interpello n. 754/2021; DRE Lombardia prot. n.
904/91/2013 e DRE Piemonte n. 901/526/2017)

N.B.

Trasformazioni in S.S.

IMPOSTE INDIRECTE - IVA

Trasformazione in società semplice

Art. 2, c. 2, n. 5,
D.P.R. n. 633/72

Destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

Per cui stesse regole dell'assegnazione

Secondo le Entrate, la **società semplice**,
che ha come **oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni**,
non svolge attività rilevante ai fini IVA (art. 4, comma 2, n. 2, D.P.R. n. 633/1972),
se non limitatamente allo svolgimento di attività agricole.

L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice,
avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni,
comporta che la trasformazione in oggetto configura
un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Trasformazioni in S.S.

IMPOSTE INDIRETTE - IVA

La Circolare 26/E/2016 non prende in esame le osservazioni di parte della dottrina, laddove viene evidenziato che **la soggettività passiva ai fini IVA si ricollega allo svolgimento di una attività economica**, a prescindere dalla natura del soggetto e dalle disposizioni in materia di esercizio di attività commerciali e di reddito d'impresa.

Lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità costituisce (in base all'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE) attività economica, con la conseguenza che **la società semplice che svolge attività di gestione di beni mediante concessione in affitto o locazione a terzi di beni potrebbe esercitare un'attività economica**, al di là del fatto che non costituisca una "impresa" ai fini reddituali, e quindi manifestare un elemento quanto meno "indiziario" della soggettività passiva ai fini IVA.

Ciò, secondo un orientamento dottrinale, avrebbe reso possibile, pur in presenza della citata trasformazione, mantenere la partita IVA ed evitare l'autoconsumo. Ma la Circolare n. 37/E/2016 chiude definitivamente la porta a questa possibilità

Trasformazioni in S.S.

IMPOSTE INDIRECTE – REGISTRO E IPOCATASTALI



Ai fini dell'imposta di registro,
nell'ipotesi in cui una delle **società** di cui al c. 115
si trasformi entro il 30 settembre 2023 in società semplice,
si applica,
ai sensi dell'art. 4, c. 1, lett. c), della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86,
l'imposta in misura fissa,
anche con riferimento ai tributi ipotecari e catastali.

Trasformazioni in S.S.

IMPOSTE INDIRETTE – REGISTRO E IPOCATASTALI

**Imposte applicate in
misura fissa**



CONSEGUENZA

Non si pagano imposte indirette sugli immobili,
ad eccezione dell'IVA ove dovuta

SOCIETA' SEMPLICE E LOCAZIONE



**La cedolare secca sui canoni
non è applicabile**

**Circolare n. 26/E del
01.06.2011, par. 1.1**

Opportunità

POSSIBILI INTERAZIONI TRA OPERAZIONI AGEVOLATE

IN SINTESI

