



Assegnazione o cessione agevolata di immobili ai soci



Relatore: ***Dott.⁴ Maurizio Bacchiega***

- membro della Commissione Nazionale Digitalizzazione, semplificazione e razionalizzazione del calendario fiscale
- coordinatore della commissione Imposte Dirette dell'ordine di Brescia

La legge di Bilancio 2023 ha riproposto il regime fiscale agevolato per consentire l'assegnazione ai soci (persone fisiche e persone giuridiche) di beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione.

L'imposta sostitutiva va applicata su una base imponibile determinata sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il suo costo fiscalmente riconosciuto.



Soggetti interessati

Società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni residenti nel territorio dello Stato che, entro il 30 settembre 2023, assegnano ai soci beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel relativo libro sociale (solo SpA e SApA), ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano stati iscritti entro il 31 gennaio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.



Soggetti interessati

Relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci, l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2022 deve essere provata mediante visura camerale.

*Rientrano tra i soggetti residenti che possono effettuare l'assegnazione agevolata anche le **società di armamento** e le **società di fatto** che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali (art. 5, comma 3, del TUIR).*



In relazione alla analoga disposizione recata dall'art. 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208/2015, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono beneficiare dell'agevolazione in esame anche le **società in liquidazione**, purché sussistano le condizioni previste dalla norma, mentre non rientrano tra i soggetti destinatari della disciplina in esame gli **enti non commerciali** e le **società non residenti** nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia (circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, par. 2).



Con riferimento ai **soci** nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni, *“in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, questi possono essere anche rappresentati da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato”* (circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, par. 2).

Praticamente non esistono limitazioni alla tipologia di socio.



Beni oggetto di assegnazione

beni **diversi** da quelli strumentali **per destinazione**, cioè diversi dai beni immobili *“utilizzati esclusivamente per l'esercizio ... dell'impresa commerciale da parte del possessore”* (art. 43, comma 2, primo periodo, TUIR, D.P.R. n. 917/1986).

- strumentali **per natura**, non direttamente utilizzati dall'impresa (concessi in locazione, **comodato**, ecc.);
- alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (“beni merce”);



Beni oggetto di assegnazione

- che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'art. 90 del TUIR (si tratta degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa);
- che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa, costituiscono beni oggetto dell'attività d'impresa e sono producono un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi e gli immobili posseduti dalle società che hanno per oggetto la gestione di immobili).



Sono esclusi dall'agevolazione i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia **utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa** da parte del loro possessore.

La norma si riferisce espressamente a “beni immobili” e quindi non rientrano nel suo ambito applicativo i “diritti”, né quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà) né quelli edificatori.



Verifica situazione dell'immobile

Le caratteristiche degli immobili debbono essere verificate, ai fini di cui trattasi, **nel momento dell'assegnazione**, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società.

Il momento dell'assegnazione deve essere individuato in quello in cui l'**atto** d'assegnazione viene effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima.



“il cambiamento di destinazione d’uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all’esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell’articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000” (circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, par. 3; circolare 16 settembre 2016, n. 37/E, par. 5).



Diritti reali sull'immobile diversi dalla piena proprietà

La norma si riferisce espressamente a “beni immobili” e quindi non rientrano nel suo ambito applicativo i “diritti”, né quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà) né quelli edificatori.

Tuttavia, è possibile beneficiare della disciplina in esame:

- nel caso in cui la società risulti titolare di un **diritto reale parziale** sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), e si liberi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio (circolare 1^a giugno 2016, n. 26/E, par. 3);



Diritti reali sull'immobile diversi dalla piena proprietà

- qualora la società abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso assegnando ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà a un altro socio) (circolare 16 settembre 2016, n. 37/E, par. 2.1).



L'assegnazione

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. Al riguardo, si precisa che 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 (circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, par. 1; circolare 16 settembre 2016, n. 37/E, par. 6).



La norma (art. 1, comma 101, legge n. 197/2022) prevede che sulla differenza tra

- il valore normale dei beni assegnati,
- e il loro costo fiscalmente riconosciuto

si applica un'**imposta sostitutiva** delle **imposte sui redditi e dell'IRAP** nella misura dell'**8%** o **10,5%** per le società considerate non operative (“società di comodo”)

Imposizione fiscale

Si applica l'imposta sostitutiva del 10,5% se la società è considerata "di comodo" in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

In caso di società con esercizio coincidente con l'anno solare, i periodi d'imposta da prendere in considerazione sono il 2020, 2021 e 2022.

Le riserve **in sospensione d'imposta** annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13%.

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



Valore normale

Su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari alla rendita catastale rivalutata come previsto dalla normativa dell'imposta di registro (art. 52, comma 4, del TUR, D.P.R. n. 131/1986, concernente la "valutazione automatica") (art. 1, comma 102, legge n. 197/2022).

Tabella moltiplicatori

IMMOBILE	Moltiplicatore della rendita catastale
Terreno	RC x 112,5
Fabbricato tipologia catastale: A “prima casa”	RC x 115,5
Fabbricato tipologia catastale: Anon “prima casa” né A/10	RC x 126
Fabbricato tipologia catastale: A/10	RC x 63
Fabbricato tipologia catastale: B	RC x 176,4
Fabbricato tipologia catastale: C1	RC x 42,84
Fabbricato tipologia catastale: D	RC x 63
Fabbricato tipologia catastale: E	RC x 42,84
Tutti gli altri fabbricati	RC x 126

Il subentro dell'erede nella qualità di socio successivamente alla predetta data del 30 settembre 2022, a seguito della accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, **non è di ostacolo** alla possibilità anche per quest'ultimo di fruire della agevolazione in esame in quanto non si tratta di una cessione volontaria della partecipazione.



L'agevolazione è inoltre applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a **società fiduciarie**. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2022 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante ed il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data.



Quota posseduta in usufrutto

Nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un **diritto di usufrutto**, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà.

Pertanto il socio usufruttuario (con poteri di voto in assemblea) non può essere oggetto di assegnazione che spetta al solo nudo proprietario.



Distribuzione riserve in caso di usufrutto

il Comitato Triveneto dei Notai (massime H.I.27 e I.I.32) stante la carenza normativa, si è espresso affermando che all'usufruttuario di azioni e o di quote spettano i diritti economici previsti dalla disciplina generale, cioè il diritto a percepire i frutti civili cui all'art. 984 C.C..

Nel caso delle azioni o delle quote societarie, hanno natura di frutti civili gli **utili di esercizio** di cui sia deliberata la distribuzione.

Viceversa, gli **utili destinati a riserva non competono all'usufruttuario**, in quanto la decisione di non distribuirli equivale ad una loro “capitalizzazione”, con definitiva apprensione al patrimonio della società delle somme accantonate.



Distribuzione riserve in caso di usufrutto

L'eventuale delibera di distribuzione di riserve, siano esse da utili o di capitale, equivale a un'attribuzione di somme che rappresentano un capitale e non al pagamento di un frutto civile, per cui il diritto alla loro riscossione spetta al **socio nudo proprietario**.

Il nudo proprietario, ex art. 1000 C.C., dovrà esercitare tale diritto **in concorso** con l'usufruttuario e solo sulle somme riscosse si trasferirà l'usufrutto.

Pertanto: in caso di assegnazione di immobili la stessa sarà effettuata al nudo proprietario con relativa assegnazione di riserve e non di utili. Il socio usufruttuario avrà diritto all'usufrutto del bene assegnato.



Non si applicano le presunzioni di distribuzione delle riserve di utili, rispetto a quelle di capitale.

Nei confronti dei soci assegnatari **non si applicano le disposizioni dei commi 1 e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR.**

Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote possedute.

L'art. 47, co. 1, del Tuir;: Indipendentemente dalla delibera assembleare (presunzione assoluta), si considerano distribuite per prime le riserve diverse da quelle di capitale.



Versamento imposta sostitutiva

L'assegnazione dei beni immobili deve avvenire entro il 30 settembre 2023.

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata in due rate di cui:

- il 60% entro il 30 settembre 2023;
- il 40% entro il 30 novembre 2023.

I codici tributo previsti per l'assegnazione del 2016 erano 1836 imposta sostitutiva assegnazione beni e 1837 imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta.



Conseguenze sui soci:

Se il socio è in **regime di impresa**, conviene attribuire un valore di assegnazione elevato.

L'eventuale plusvalenza, in caso di successiva cessione, è assoggettabile ad imposizione ordinaria che è più elevata di quella sostitutiva.

Se il socio è **persona fisica** il valore più conveniente dipende dal tipo di bene assegnato e dall'impiego futuro dello stesso da parte del socio assegnatario.



- a) **Terreni agricoli e fabbricati:** cessano di essere plusvalenti ai fini Irpef decorsi cinque anni dall'acquisizione;

- b) **Terreni edificabili:** sono sempre plusvalenti;

- c) Immobili adibiti ad **abitazione principale** del contribuente e dei suoi familiari per la maggior parte del periodo compreso tra l'acquisizione e la vendita: non scontano l'Irpef, anche se il possesso è durato meno di un quinquennio.



Contestualmente all'assegnazione deve essere ridotto il capitale sociale o le riserve (di utili e/o di capitale) di un importo pari al valore nominale dei beni stessi, secondo un ordine che tenga conto del grado di indisponibilità delle poste del patrimonio netto (prima le riserve facoltative, poi quelle legali e, da ultimo, il capitale sociale).

Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale

L'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale - articoli PD – Beni capitalizzati

Beni capitalizzati:

Versam. soci c/futuro aumento cap. soc. <i>(riserva di capitale)</i>	1.000	
Immobili assegnati ai soci		1.000

Immobili assegnati ai soci	1.000	
Immobili capitalizzati/ (SP)		1.100
Fondo Ammortamento immobili	300	
Plusvalenza da assegnazione non imponibile		200



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale - articoli PD – Beni merce

Beni merce:

Versam. soci c/futuro aumento cap. soc. <i>(riserva di capitale)</i>	1.000	
Immobili assegnati ai soci		1.000

Immobili assegnati ai soci	1.000	
cessione immobili merce (EC)		1.100
Fondo Ammortamento immobili	300	
Proventi da assegnazione non imp.		200



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale

Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.

Prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 103 dell'art. 1 della Legge di stabilità, in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto dal primo periodo dello stesso comma 103.



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale

Quota capitale versato	500
Versam. soci c/futuro aumento cap. soc.	2.500
Plusvalenza da assegnazione	200
Valore immobile assegnazione	- 1.000
Costo della partecipazione post assegnazione	2.200



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale

Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (il cosiddetto “sottozero”, a favore del socio), l'eventuale eccedenza è soggetta a tassazione come dividendo, nei modi ordinari.



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di capitale

Quota capitale versato	- 500
Versam. soci c/futuro aumento cap. soc.	- 200
Plusvalenza da assegnazione	- 200
Valore immobile assegnazione	1.000
Dividendo da assegnazione tassato nei modi ordinari	100



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di utili

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato.

La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.

Gli articoli sono gli stesso visti prima ad eccezione:

Riserva per utili portati a nuovo <i>(riserva di utili)</i>	1.000	
Immobili assegnati ai soci		1.000



Assegnazione agevolata con riduzione riserve di utili

Società di capitali

Tassazione in capo al socio:

Valore immobile assegnazione	1.000
Plusvalenza da assegnazione	- 200
Dividendo da assegnazione tassato nei modi ordinari	800

Società di capitali

Tassazione in capo al socio:

Persone fisiche non in regime di impresa: 26%

salvo delibera adottata entro il 31/12/2022 per riserve di utili prodotti fino al 31.12.2017

Persone fisiche in regime di impresa o società di persone:

il dividendo forma reddito di impresa per il 58,14% di quanto percepito

(art. 59 del Tuir)

Società di capitali:

il dividendo forma reddito di impresa per il 5%

(art. 89 del Tuir)



Società di persone

L'imposizione per i soci di società di persone è nulla in quanto l'utile distribuito ha già scontato l'imposizione per il principio di trasparenza (art. 5, del Tuir).

Trasformazione agevolata in Società Semplice

Trasformazione agevolata in Società Semplice

Le disposizioni previste per l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci si applicano, alle medesime condizioni, anche alla trasformazione delle società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) in società semplici.

Tale disposizione consente ai soggetti aventi quale oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili o beni mobili registrati, di uscire dal regime di impresa. (comma 100 art. 1 ultimo periodo).



Verifica della compagine societaria:

l'agevolazione compete a condizione che all'atto della trasformazione la compagine sia composta dagli stessi soci presenti alla data del 30 settembre.

Non è invece richiesto che le quote di partecipazioni siano invariate dopo tale data.

La plusvalenza realizzata sui beni agevolati verrà tassata con le stesse modalità previste per l'assegnazione agevolata.



Riserve in sospensione di imposta

In presenza di riserve in sospensione di imposta, queste saranno assoggettate ad imposta sostitutiva del 13%.

Tassazione in capo ai soci:

valgono le considerazioni espresse per l'assegnazione agevolata;

trasformazione da società di capitali in società semplice:

le riserve di utili dovranno necessariamente essere tassate in capo ai soci, per la quota che eccede l'imponibile su cui la società ha versato l'imposta sostitutiva.



Trasformazione agevolata in Società Semplice

Capitale sociale	100.000
Riserva legale	20.000
Riserva per utili portati a nuovo (riserva di utili)	120.000
Versam. soci c/futuro aumento cap. SOC. (riserva di capitale)	100.000
Riserva in sospensione d'imposta	100.000



Trasformazione agevolata in Società Semplice

Immobili assegnati ai soci		400.000
Versam. soci c/futuro aumento cap. soc.	100.000	
Riserva in sospensione d'imposta	100.000	
Riserva per utili portati a nuovo	120.000	
Riserva legale	20.000	
Capitale Sociale	60.000	

Immobili assegnati ai soci	400.000	
Immobili capitalizzati		100.000
Plusvalenza da assegnazione non imp.		300.000



Tassazione per la società:

Imposta sostitutiva assegnazione immobili ai soci:

Plusvalenza realizzata: $300.000 \times 8\% = 24.000$

Imposta sostitutiva su riserve in sospensione:

Diminuzione riserva: $100.000 \times 13\% = 13.000$



Tassazione per i soci:

Valore immobile assegnazione	400.000
Plusvalenza da assegnazione	- 300.000
Versam. soci c/futuro aumento cap. soc.	- 100.000
Dividendo da assegnazione	0



Trasformazione agevolata in Società Semplice

Costo partecipazione per i soci:

Quota capitale versato	100.000
Versam. soci c/futuro aumento cap. soc.	100.000
Plusvalenza da assegnazione	300.000
Valore immobile assegnazione	- 400.000
Costo della partecipazione post assegnazione	100.000



Cessione agevolata dei beni ai soci

Cessione agevolata dei beni ai soci

Dal punto di vista contabile, la cessione agevolata non comporta una riduzione del patrimonio della società, come previsto invece nell'assegnazione, ma una permutazione da attivo circolante, o immobilizzato, a liquidità (credito verso il socio).

La plusvalenza verrà iscritta a conto economico, come componente positivo di reddito, a cui seguirà una variazione in diminuzione nel modello Unico, atteso che tale plusvalenza è esclusa dalla tassazione ordinaria e soggetta ad imposizione sostitutiva.



Cessione agevolata dei beni ai soci

Il credito verso soci può essere poi compensato con eventuali debiti della società nei confronti del socio.

In presenza sia di riserve di capitali che di riserve di utili meglio assegnazione o cessione agevolata?

ASSEGNAZIONE

Quando non è possibile procedere con l'assegnazione?

- Assenza di riserve capienti;
- Assegnazione non proporzionale fra i soci ed incapienza delle relative riserve.



Cessione agevolata dei beni ai soci

Convenienza:

valore catastale dell'immobile inferiore al valore fiscalmente riconosciuto.

- prezzo di acquisto > rendita catastale rivalutata
- immobili precedentemente rivalutati.

meglio assegnazione o cessione agevolata?

CESSIONE

la minusvalenza che si determina è deducibile dal reddito, in quanto realizzata (a differenza dell'assegnazione agevolata) con il duplice vantaggio della riduzione alla metà delle imposte di registro e ipocatastali.



Cessione agevolata a valore inferiore alla rendita catastale rivalutata.

E' possibile dedurre l'intera minusvalenza realizzata?

NO

La norma (comma 102) prevede espressamente che, ove il corrispettivo pattuito sia inferiore al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir o, in alternativa, al valore catastale, l'imposta sostitutiva va determinata computando il corrispettivo in misura non inferiore ad uno di tali ultimi valori.



Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

Riferimento normativo: comma 106 dell'art. 1 che richiama l'art. 1 comma 121 del Legge 208/2015.

Soggetti interessati:

Imprese individuali, anche in forma di impresa familiare

Beni interessati: Beni immobili strumentali posseduti al 31/10/22

- **per natura**, ossia classificati nelle categorie catastali A10, B, C, D, E anche se concessi in locazione o comodato, ovvero non utilizzati;
- **per destinazione**, cioè utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa (purché non ad uso promiscuo).



Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

Si ricorda che l'articolo 65, comma 1, del Tuir - nel testo in vigore dopo la modifica introdotta dalla L. n. 413/1991 - considera gli immobili strumentali, sia per natura che per destinazione, relativi all'impresa individuale solo se indicati nell'inventario, ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

In precedenza gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario.



Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

Pertanto occorrerà distinguere tra gli immobili acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992, data in cui è entrato in vigore il nuovo testo dell'art. 65 del Tuir, e quelli acquisiti fino al 31 dicembre 1991.

Beni acquisiti fino al 31/12/1991:

Tutti gli immobili strumentali per destinazione ed anche se non indicati nell'inventario.

Si tratta di quegli immobili che l'imprenditore già utilizzava esclusivamente per l'esercizio dell'impresa al 31/12/1991.



Beni acquisiti dal 1/1/1992:

possono essere estromessi gli immobili strumentali per natura o destinazione che siano considerati relativi all'impresa stessa a norma del Tuir e quindi solo se indicati nell'inventario.



Beni esclusi:

- beni "merce";
- strumentali per natura e non utilizzati nell'esercizio della impresa, anche se indicati nell'inventario (beni "patrimonio");
- non strumentali né per natura, né per destinazione anche se indicati nell'inventario.

Non è, inoltre, possibile estromettere l'immobile dell'unica azienda concessa in affitto, poiché in tal caso difetterebbe la condizione di imprenditore richiesta dalla norma.



L'estromissione può riguardare anche i beni immobili riscattati da leasing, a condizione che il riscatto sia avvenuto anteriormente alla data del 31 ottobre 2022.

Base imponibile

differenza tra il valore normale dei beni (che, su opzione può essere sostituito dal valore catastale) ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Quest'ultimo è determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari oppure nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte.



Estromissione dei Beni dall'impresa Individuale

L'estromissione può essere comunque effettuata anche nell'ipotesi in cui non emerga alcuna differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva.

L'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole.

Nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comunione, l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore.



Date rilevanti

Il trasferimento dei beni dall'impresa alla sfera privata dell'imprenditore va effettuato entro il **31 maggio 2023**, con effetti decorrenti dal periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2023.

L'imposta sostitutiva è pari all'8%.

Non è prevista nessuna forma ad esclusione dell'annotazione sul libro degli inventari. (data certa?)

Mi mando una raccomandata o una PEC?



Successiva cessione del bene

Il fabbricato privatizzato potrà essere ceduto, con emersione di una plusvalenza (*salvo disposto art. 67 lett. b) Tuir*) calcolata sulla base del valore di estromissione.

Ai fini del calcolo del quinquennio previsto dall'art. 67, lett. b), del Tuir per la non imponibilità ai fini Irpef della plusvalenza, si fa riferimento alla data di acquisizione originaria del bene (anche se avvenuto in regime di impresa) e non a quella dell'estromissione.



Immobili locati a terzi

Se il fabbricato oggetto di estromissione è locato a terzi, posto che l'estromissione retroagisce all'1/1/2023, occorre rettificare i canoni eventualmente già fatturati.

Ris. Agenzia delle Entrate 20.10.2008 n. 390

- emettere nota di credito per la sola imposta.

Il tracciato XML della Fattura Ordinaria non prevede l'inserimento di righe di sola IVA, ma puoi utilizzare la **Fattura Semplificata** che ti permette di inserire solo l'imposta senza valorizzare obbligatoriamente imponibile e aliquota. Tipo di documento: Nota di credito semplificata (TD08)



Date pagamento dell'imposta sostitutiva

valgono i medesimi termini di versamento dell'imposta sostitutiva previsti per l'assegnazione dei beni ai soci:

- il 60%, entro il 30 novembre 2023;
- il restante 40 % entro il 30 giugno 2024.



bilancio e nota Integrativa

I principi contabili nazionali non esaminano specificamente il trattamento contabile da utilizzare in questo contesto, a differenza di quanto fatto nel sistema contabile dello IASB dall'IFRIC 17, «*Distribuzione ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide*».

Iscrizione in bilancio delle differenza da assegnazione

Le **plusvalenze** vanno inserite nel conto economico alla voce **A5 “Altri proventi”**; analogamente le **minusvalenze** verranno inserite nella voce **B14 “Oneri diversi di gestione”**.



Indicazione in nota integrativa dell'operazione agevolata

art. 2427 c.c.

2) movimenti delle immobilizzazioni:

4) variazioni consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo;

7-bis) variazioni voci patrimonio netto.

Anche se l'operazione è stata effettuata a valori di mercato, sarebbe opportuno, considerato l'impatto sulla determinazione delle imposte, menzionandola esplicitamente.



Modello Unico quadro RQ



Modello Unico quadro RQ Unico 2023 Società di Capitali

SEZIONE XXIV

Assegnazione o
cessione di beni ai soci

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale	Imponibile 1 ,00	Società non operative 2	Imposta sostitutiva 3 ,00
RQ97 Riserve in sospensione	Imponibile 1 ,00	Aliquota 13%	Imposta sostitutiva 2 ,00

Nel **rigo RQ94** va indicato:

- in **colonna 1**, relativamente ai beni immobili, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;
- in **colonna 2**, il costo fiscalmente riconosciuto relativamente ai beni di colonna 1;
- in **colonna 3**, la base imponibile pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno "-".

Esempi

immobile patrimoniale iscritto in bilancio a 150 (costo storico) e relativo fondo per 50 (valore contabile e costo fiscalmente riconosciuto = 100), con un valore di mercato di 70.

Si sceglie **come valore di assegnazione quello contabile**.

Contabilità: non emerge alcuna minusvalenza a conto economico.

Fiscaltà: la società realizza una minusvalenza fiscale di 30 che non può fare valere (l'assenza di un importo assoggettato all'imposta sostitutiva dell'8%, secondo prassi consolidata, non fa venir meno le altre agevolazioni, tipicamente la quantificazione dell'utile in natura per il socio e le riduzioni delle imposte di registro, ipotecaria e catastale).



Esempi - valori in migliaia di euro

Si sceglie **come valore di assegnazione il valore normale**

Contabilità: minusvalenza di 30 a conto economico.

Fiscaltà: la minusvalenza va ripresa in aumento in Unico essendo indeducibile (circolare 37/2016).

immobile merce la minusvalenza è deducibile

IRAP:

in base al principio di derivazione rafforzata tutte le minusvalenza iscritte in B14 sono deducibili; per le società di persone solo in caso di opzione ex art. 5 del DLgs. 446/97.



Calcolo **ROL** ex art. 96 TUIR

l'attuale art. 96 comma 4 precisa – diversamente dal passato – che il ROL si determina assumendo le voci “nella misura risultante dall’applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa”: per gli immobili strumentali o patrimoniali, quindi, la soluzione è diversa rispetto al passato.



Esempi - valori in migliaia di euro

Assegnazione o cessione di più beni immobili

Immobile 1 (stessi dati esempio precedente) minusvalenza 30; Immobile 2 con plusvalenza 40.

immobili patrimoniali

non è possibile effettuare la compensazione, per cui la base imponibile dell'imposta sostitutiva è 40 e la minusvalenza è persa.

immobili merce

se la componente negativa è realizzata su un immobile merce, la compensazione è possibile, per cui l'imposta sostitutiva sarebbe assolta sull'importo netto di 10.



Beni rivalutati

Beni Rivalutati

Nel costo si computano eventuali rivalutazioni purché abbiano acquisito efficacia ai fini fiscali.

Per gli immobili rivalutati nell'anno 2020 ai sensi della L. 126/2020 i maggiori valori assumeranno rilievo ai fini della determinazione delle plusvalenze solo dal 1/1/2024.

Per la determinazione delle plusvalenze da assegnazione /cessione agevolata si considera il valore ante rivalutazione.

Non rileva la rivalutazione eseguita a norma del DL. 185/2008 e quella della legge richiamata effettuata ai soli fini civilistici senza quindi assolvimento dell'imposta sostitutiva.



Ammortamento 2023

Costo netto dell'operazione



a) Costo fiscalmente riconosciuto

Secondo la circ. n. 39 del 15.04.2008, par. 4., Il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile va determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015.

Si calcola l'ammortamento 2023 su beni assegnati o ceduti?

SI

È possibile dimezzare il costo dell'operazione!

Quota ammortamento 2023:

paragrafo 74 OIC 16, Immobilizzazioni materiali:

«Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato».



Costo netto dell'operazione – valori in migliaia di euro

Costo storico Immobile	1.000
Di cui quota terreno	200
Fondo al 31/12/2022	300
Valore di cessione	900

Senza ammortamento 2023:

Plusvalenza da assegnazione:

$$900 - (1.000 - 300) = 200$$

Imposta sostitutiva 16



Costo netto dell'operazione – valori in migliaia di euro

Con ammortamento 2023:

Ammortamento al 31/12/22	300
+ ammortamento 2016	18
Plusvalenza da assegnazione:	
$900 - (1.000 - 318) =$	218
Imposta sostitutiva	17,44
al netto imposte su ammortamento	12,42
Risparmio	3,58

che corrisponde al 28,85% per le società di capitali.

Per le società di persone il risparmio può arrivare al 77,82%.



Verbale di assegnazione ai soci

Per l'assegnazione dei beni occorre una delibera dei soci relativa alla distribuzione degli utili o riserve ai sensi dell'art. 2433 c.c. anche con *datio in solutum*.

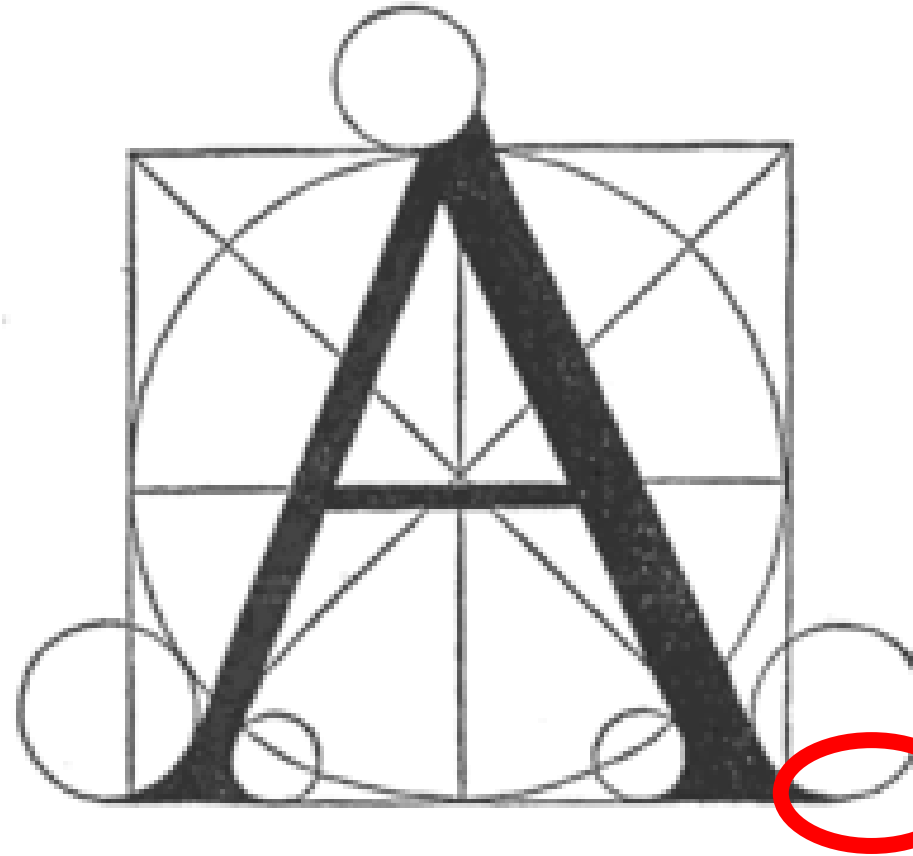
Anche se non esistono disposizioni in merito, considerati i particolari profili che la vicenda relativa all'assegnazione di beni non strumentali potrebbe comportare, e in ottica prudenziale, è consigliabile che la **delibera venga assunta con il consenso unanime dei soci**.





ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Fine



Lettera A dal testo di Luca Pacioli *de Divina proportione*, Venezia, 1509

**Dott.⁴ Maurizio
Bacchiega**