

Le assegnazioni agevolate e l'estromissione degli immobili

Dr. Nicola Forte

20 gennaio 2023

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Assegnazione agevolata ai soci

Cessioni agevolate ai soci

Trasformazione agevolata in società semplice

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



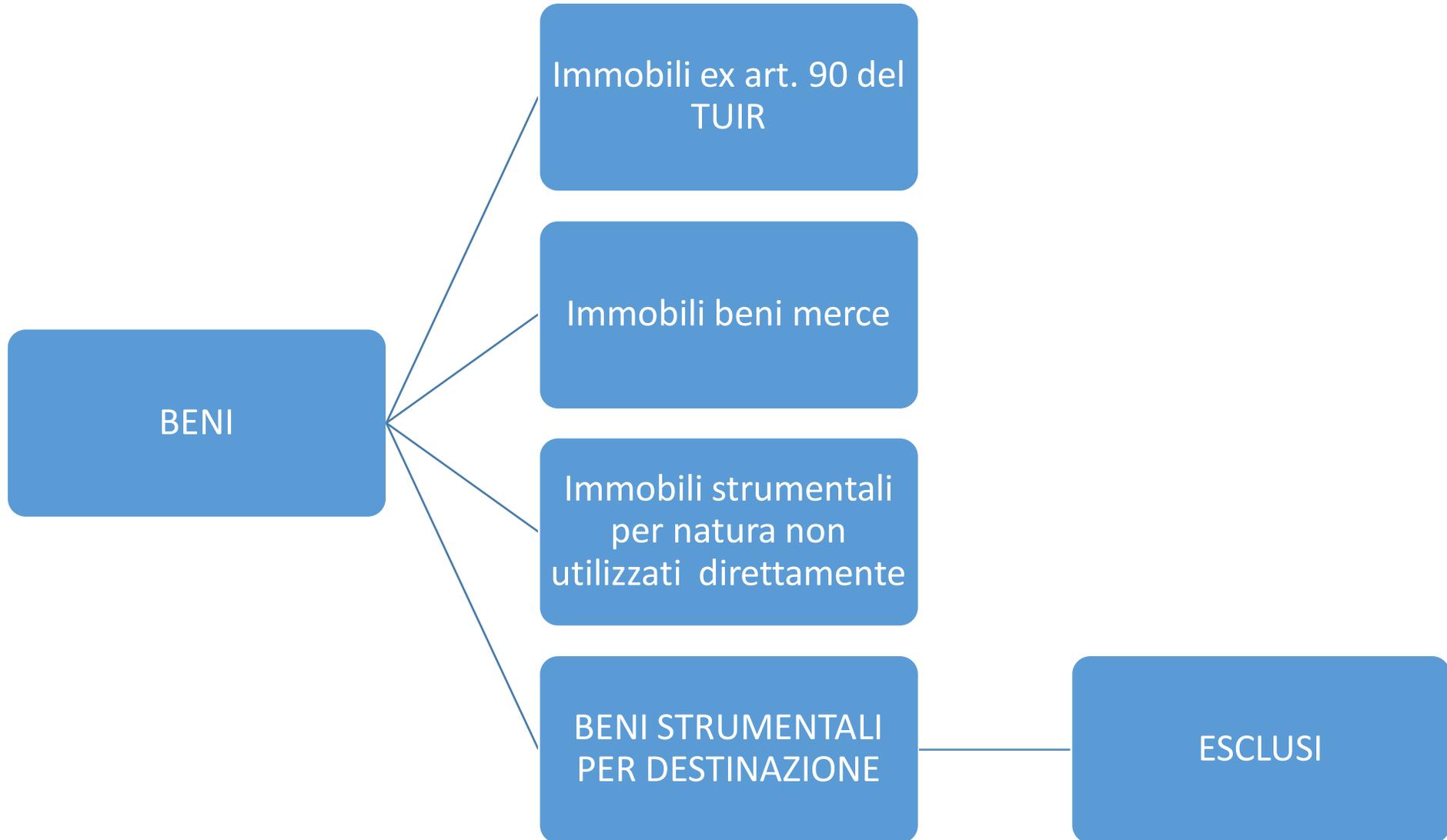
ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

I beni agevolabili

Immobili agevolabili

Immobili non strumentali, ossia diversi da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Beni immobili non agevolabili

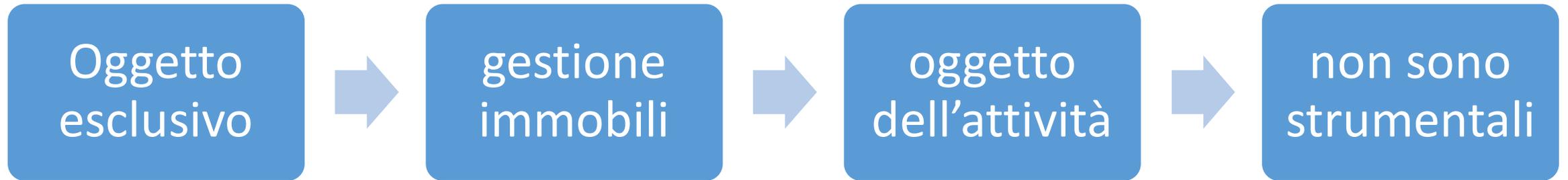
- Strumentali per destinazione;
- Strumentali per natura (es. A/10) utilizzati esclusivamente e direttamente per l'esercizio dell'attività (non concessi né in locazione né in comodato);
- Beni «patrimonio» di cui all'art. 90 del TUIR (non locati a terzi) e utilizzati direttamente

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

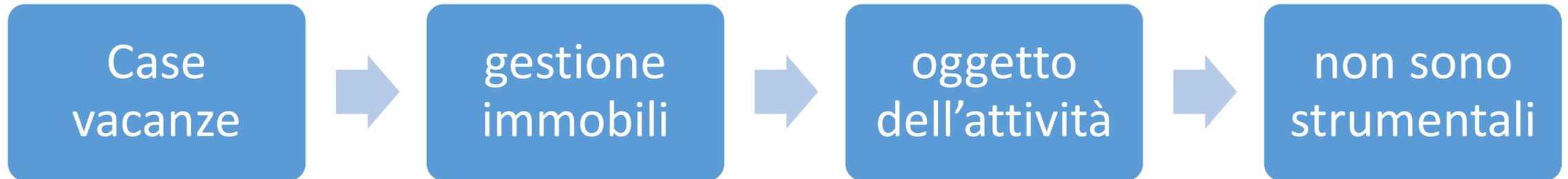
Beni immobili agevolabili (in definitiva)

- Terreni agricoli e aree edificabili;
- fabbricati strumentali per natura purché non utilizzati (concessi in locazione o comodato);
- Immobili «patrimonio» locati a terzi o non utilizzati;
- I c.d. beni merce;
- Assegnazione effettuata da società in liquidazione (che non esercitano alcuna attività). Ad esempio capannone industriale non più utilizzato per la produzione, ma solo per la conservazione delle scorte

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Società in
liquidazione

Studio 20 – 2016/T del Consiglio Nazionale del Notariato: il requisito della «non diretta utilizzazione» deve essere messa in evidenza nell'atto di assegnazione

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

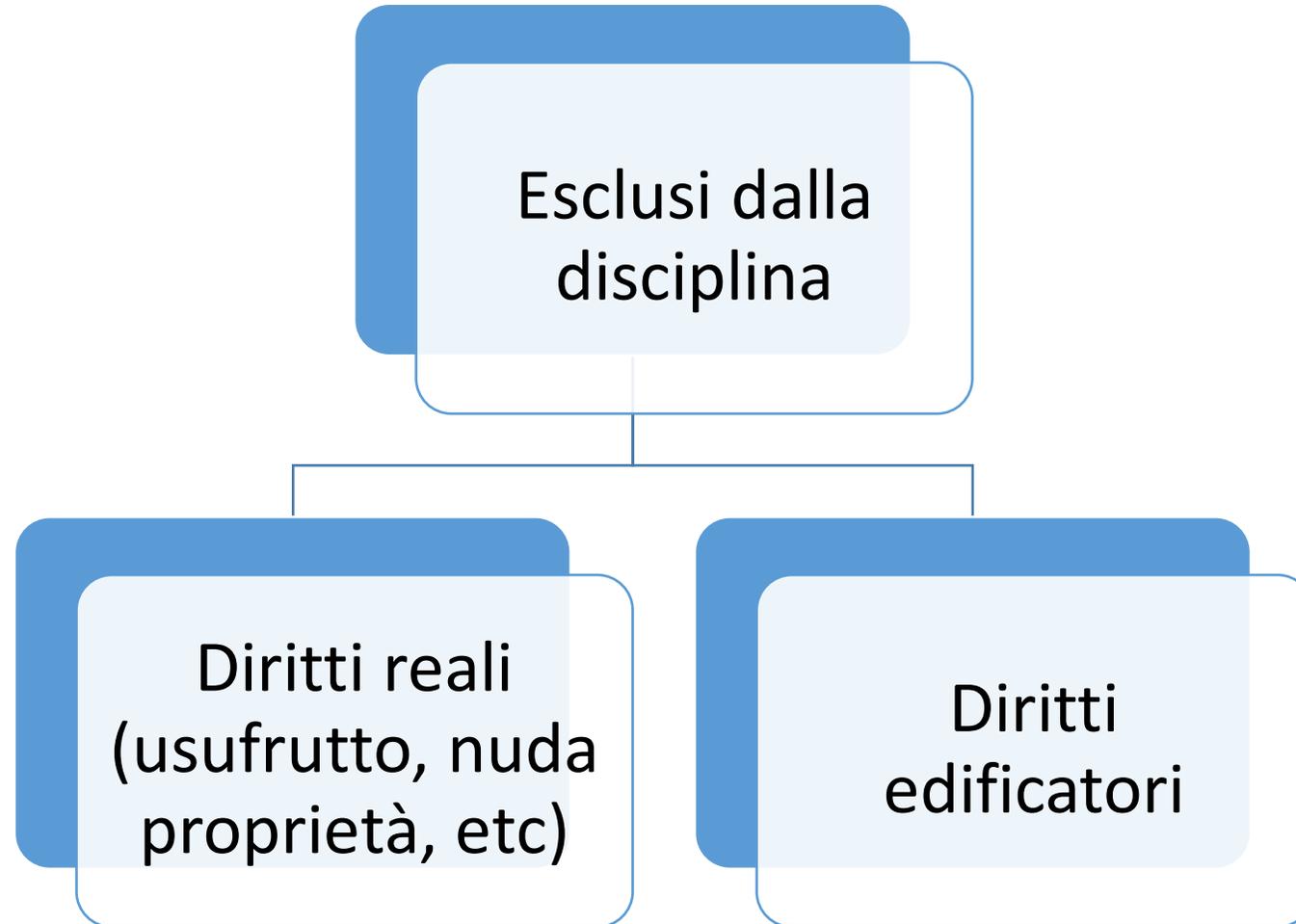
Beni strumentali per natura concessi in locazione

- Assegnabili con agevolazioni

Beni strumentali per natura inutilizzati

- Assegnabili con agevolazioni

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Un caso particolare

E' possibile beneficiare della disciplina in esame anche nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto parziale sul bene (ad esempio sia nuda proprietaria in quanto il diritto di usufrutto è del socio). **In tale ipotesi è consentita l'assegnazione del diritto reale (della nuda proprietà) in quanto per effetto dell'assegnazione si realizza il consolidamento.**

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La data del 30 settembre

Condizione di non strumentalità



Alla data di assegnazione



Può derivare da una variazione immediatamente precedente alla data di assegnazione

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La data del 30 settembre



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Esempio:

Un immobile prima utilizzato direttamente e poi concesso in locazione prima dell'assegnazione, **non può ricadere nell'ipotesi di abuso del diritto.**

Il chiarimento è stato fornito dalla Circ. n. 26/2016 secondo cui il cambiamento d'uso, anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione, è una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio d'imposta non qualificabile come fattispecie elusiva.

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Esempio:

Un capannone accatastato D/1 è direttamente utilizzato dalla società Alfa al 31 dicembre 2022. Nei primi mesi del 2023 l'immobile perde la strumentalità per destinazione in quanto, a causa di un cedimento strutturale diviene inutilizzabile. L'immobile può essere estromesso a condizioni agevolate

Si pone un problema di prova

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

La partecipazione può essere detenuta a titolo personale

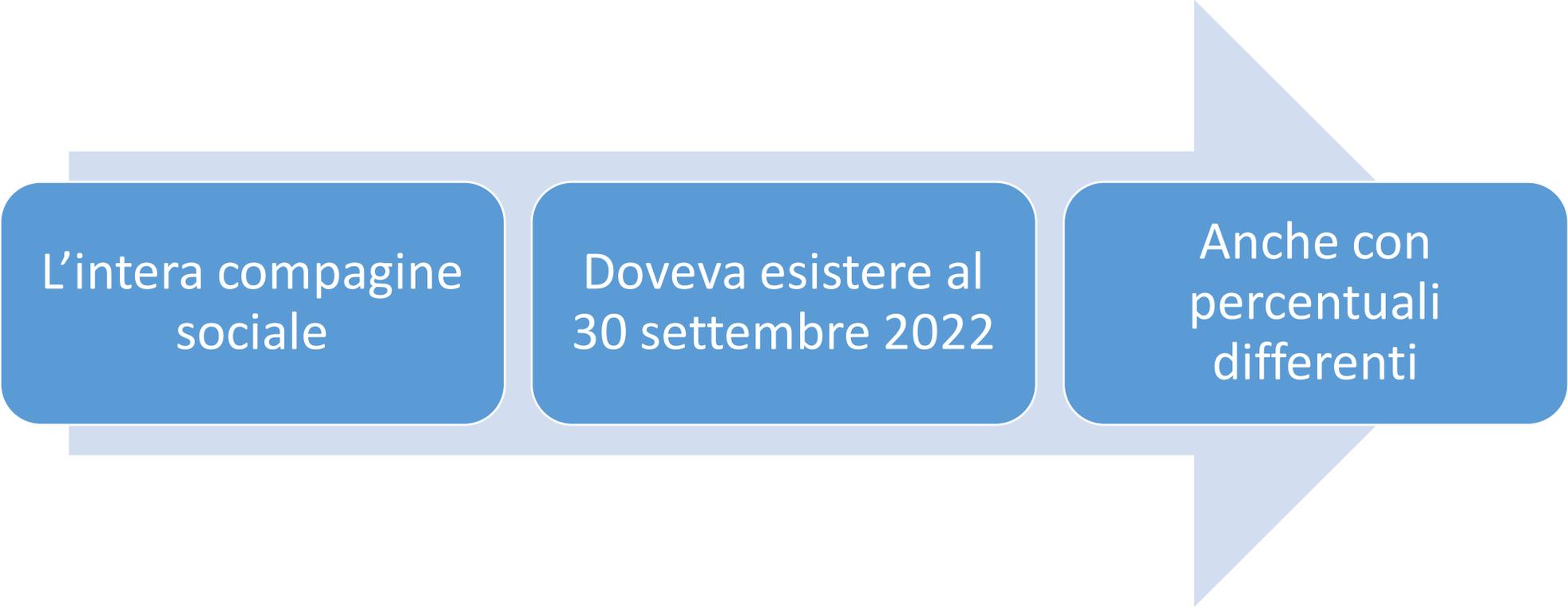
```
graph TD; A[La partecipazione può essere detenuta a titolo personale] --> B[Può essere detenuta nell'esercizio dell'impresa]; B --> C[Da società di persone, di capitali e anche da cooperative];
```

Può essere detenuta nell'esercizio dell'impresa

Da società di persone, di capitali e anche da cooperative

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale



L'intera compagine
sociale

Doveva esistere al
30 settembre 2022

Anche con
percentuali
differenti

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

Assegnazione ai soci

che rivestivano tale
qualifica anche alla data
del 30 settembre 2022

Esclusione: atto di
assegnazione ad un
socio divenuto tale il 10
novembre 2022

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

Il beneficio spetta anche agli assegnatari eredi anche se succeduti al socio dopo il 30 settembre 2022 – non si tratta di una cessione volontaria (Circ. n. 26/2016)



Anche laddove le quote o azioni siano intestate ad una società fiduciaria iscritta nel libro dei soci al 30 settembre 2022

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

che rivestivano tale qualifica anche alla data del 30 settembre 202

Iscrizione nel libro soci entro il 30 gennaio 2022

A condizione che l'iscrizione avvenga in forza di un titolo avente data certa anteriore al 1/10/2022

La norma è finalizzata ad impedire che lo strumento sia utilizzato in modo surrettizio per trasferire immobili a nuovi acquirenti che abbiano assunto a tale scopo la qualifica di soci

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

Mancanza del libro soci (es. srl)

Dimostrazione per il tramite di altro titolo idoneo avente data certa

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

La presenza di nuovi soci impedisce l'agevolazione, mentre così non è se taluni di essi sono usciti cedendo a quelli già presenti. Cfr Circ. n. 37/E del 2016

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La compagine sociale

Trasformazioni
agevolate

- Operazione non divisibile;
- L'ingresso di nuovi soci preclude l'operazione

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Le società assegnanti:

- ✓ Spa;
- ✓ Sapa;
- ✓ Srl;
- ✓ Snc
- ✓ SaS

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Nozione di assegnazione (Circ. n. 26/E del 2016)

L'assegnazione viene a configurarsi: *«ogniqualevolta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o riserve di capitale, ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene».* La disciplina 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.

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Immobili	300	mutuo	300
cassa	20	ks	10
crediti	40	riserve	50

La società non procede alla distribuzione di utili, riserve o capitale, mediante l'attribuzione di un bene, ma a fronte del bene trasferito il socio si accolla il mutuo.

Nella sostanza si tratta di una vera a propria cessione

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Nozione di assegnazione (Circ. n. 26/E del 2016)

Il legislatore fiscale ha aderito alla ricostruzione dell'assegnazione quale atto a titolo oneroso, presupponendo che l'assegnazione si risolva in capo alla società in una decurtazione patrimoniale a fronte di una contropartita. La dottrina minoritaria, invece, ritiene che l'assegnazione si risolva in un atto a titolo gratuito, ossia in una decurtazione patrimoniale senza contropartita.

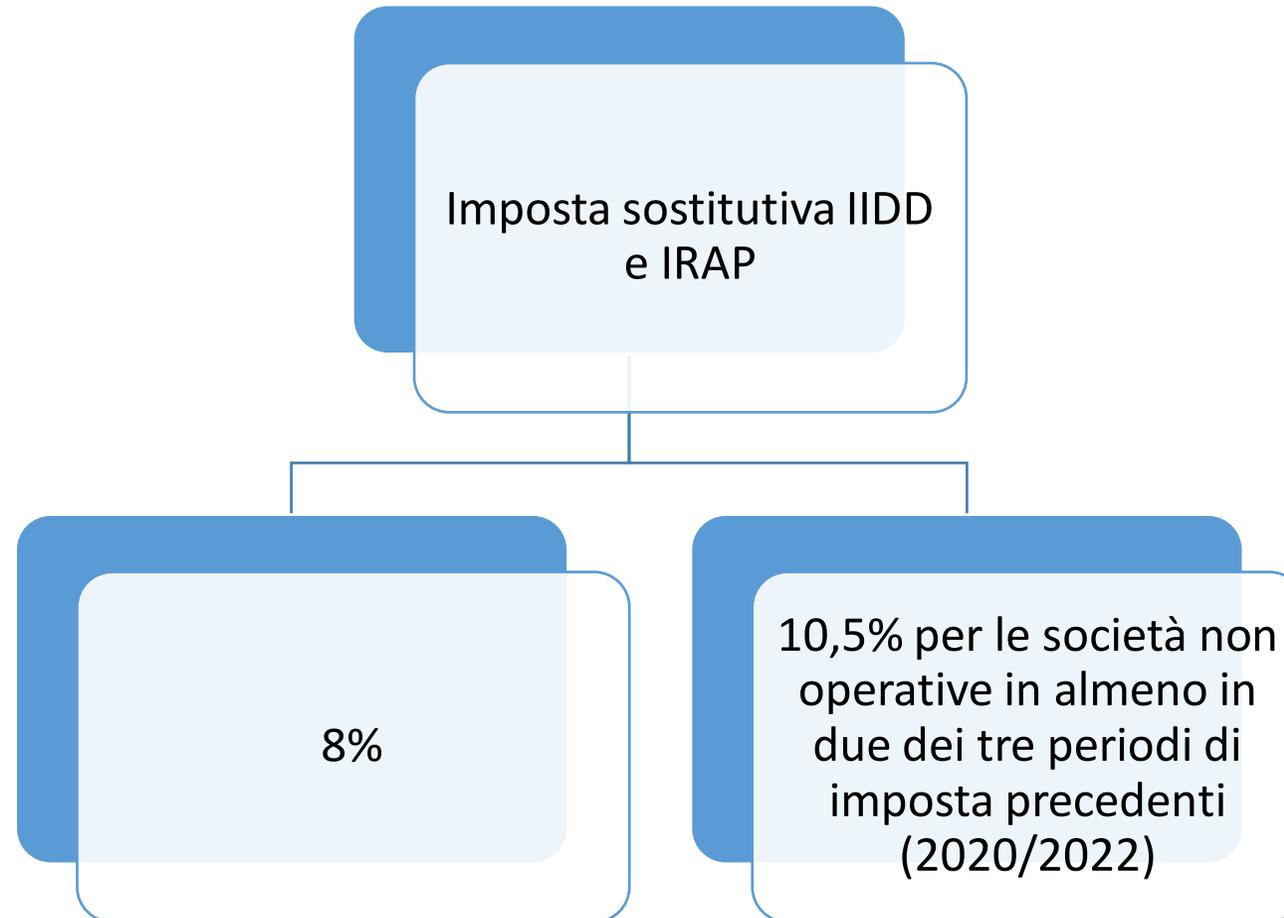
ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

In pratica l'atto di assegnazione richiede il verificarsi di una delle seguenti cause:

- Il recesso o l'esclusione del socio;
- la riduzione reale del capitale;
- lo scioglimento della società con l'impegno all'approvazione del piano di riparto;
- la distribuzione di utili (o riserve) in natura

Elemento comune: riduzione del patrimonio netto sotto forma di utili, di riserva disponibile o di capitale

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Società non operative: aliquota 10,5%

Al fine di **non applicare l'aliquota maggiorata** dell'imposta sostitutiva è possibile tenere conto delle cause di esclusione dalla normativa in materia di società di comodo o non operative (perdite sistematiche).

Esempi: accoglimento istanza di interpello, società in liquidazione con impegno alla cancellazione entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva; etc

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Imposte Indirette

Imposta di Registro

- Ridotta alla metà

Ipotecaria e catastale

- Misura fissa 200 euro cadauna

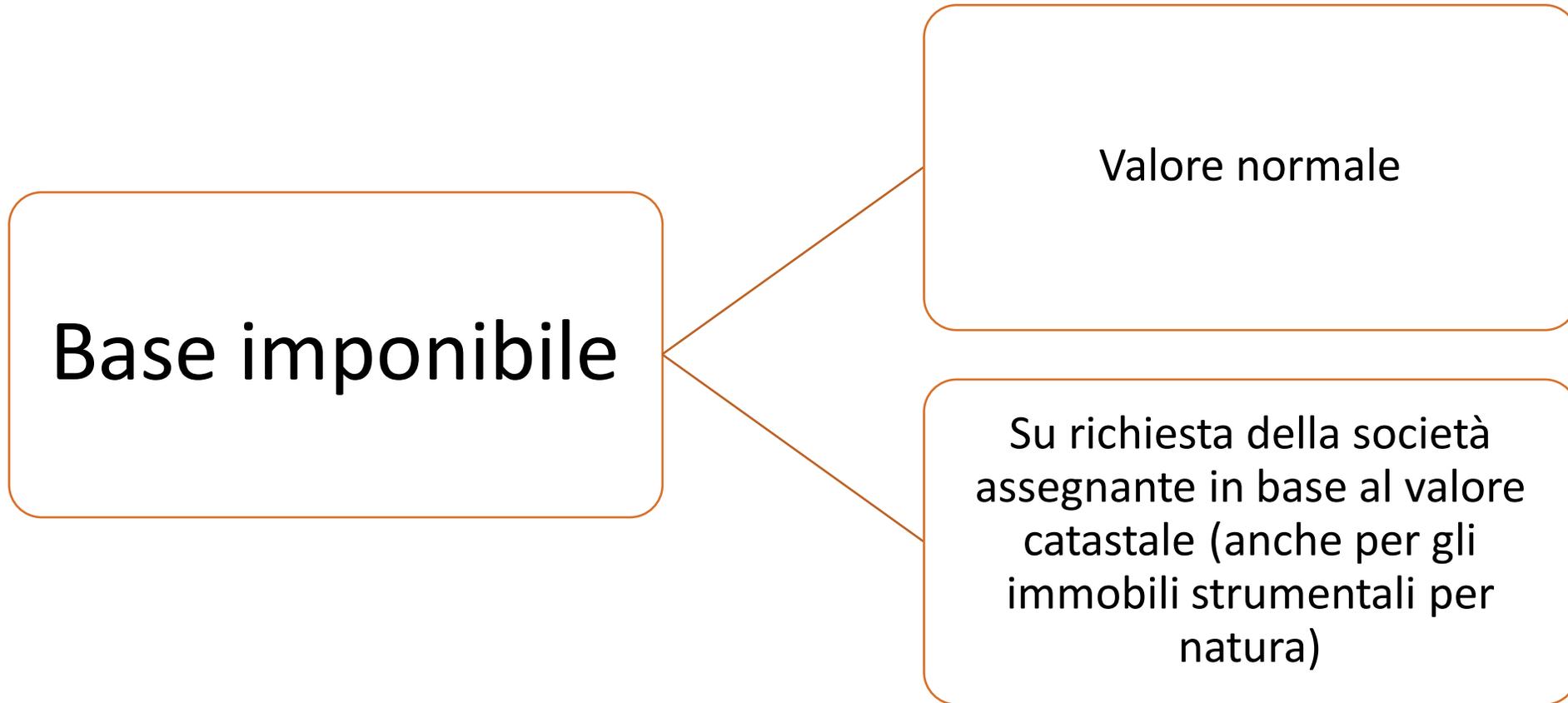
ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Base imponibile

Base imponibile per il singolo immobile:

- ✓ Valore catastale;
- ✓ Valore normale;
- ✓ Valore intermedio

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Base imponibile



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Determinazione imposta sostitutiva – differenziale positivo

- Costo fiscalmente riconosciuto € 200.000;
- Valore catastale 240.000;
- Valore normale 300.000 (risulta più conveniente la scelta del valore catastale);
- $240.000 - 200.000 = 40.000 \times 8\% = € 3.200$ società operativa;
- $240.000 - 200.000 = 40.000 \times 10,5\% = € 4.200$ società non operativa

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Determinazione imposta sostitutiva – differenziale positivo

- Costo fiscalmente riconosciuto € 260.000;
- Valore catastale 240.000;
- Valore normale 300.000 (risulta più conveniente la scelta del valore catastale);
- $240.000 - 260.000 = - 20.000$;
- **non è dovuta alcuna imposta sostitutiva;**
- **si può beneficiare dell'assegnazione ai fini delle imposte indirette**

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

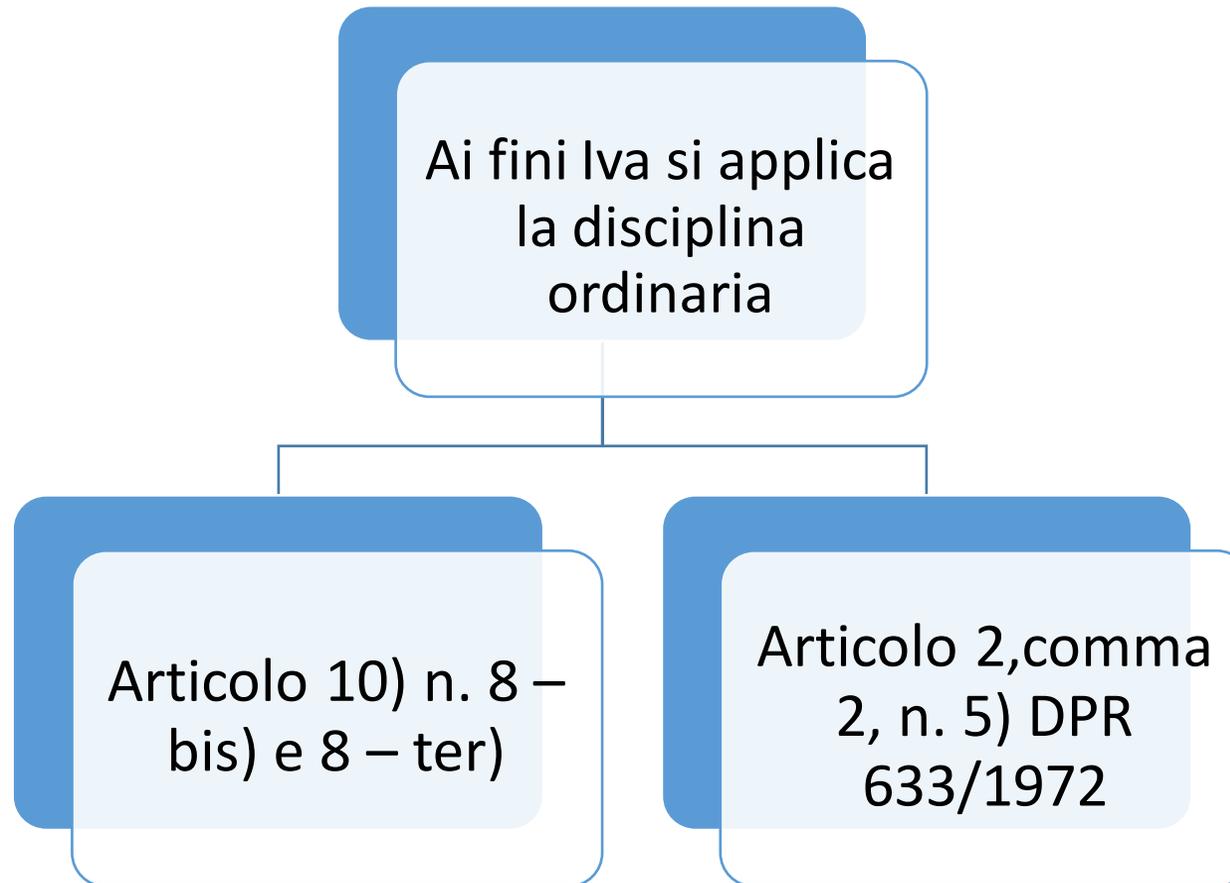
Categorie catastali	Moltiplicatori
A, C (esclusi A/10 e C/1 – seconde case e case di lusso)	126
A/10 e D	63
B	176,4
E e C/1	42,84
A e C (escluso C/1) in presenza delle condizioni prima casa esclusi gli immobili c.d. di lusso	115,5

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

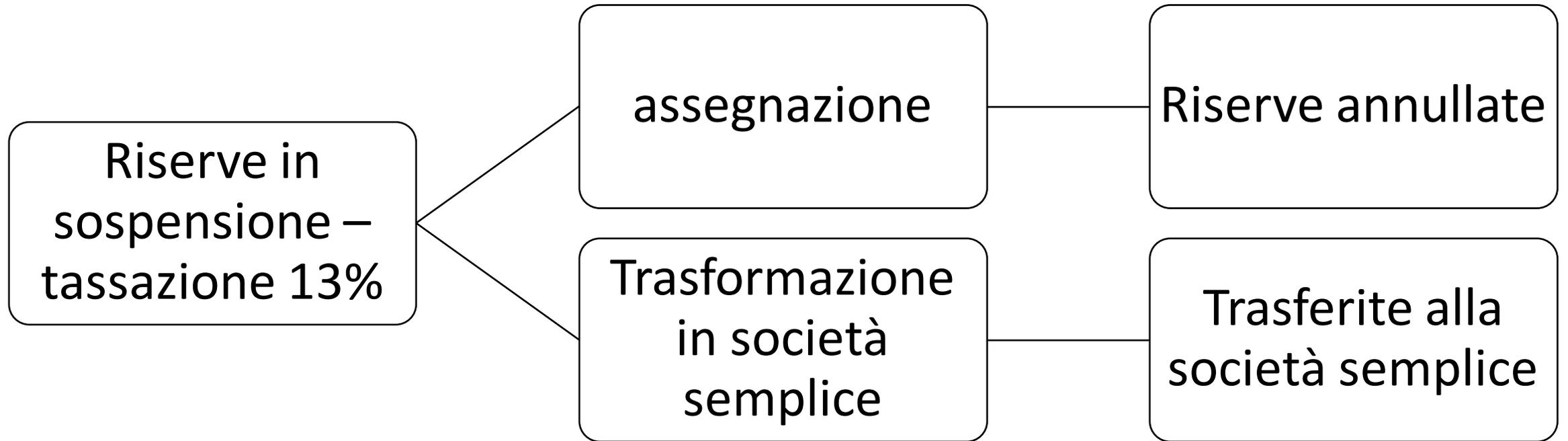
Base imponibile



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Le riserve in sospensione di imposta

Sono quelle che, se distribuite ai soci (sospensione moderata) o se utilizzate per qualsiasi motivo (sospensione radicale), generano imponibile per la società che le aveva iscritte nel patrimonio netto. Esempio rivalutazione ex L. n. 185/2008: il saldo attivo da rivalutazione doveva essere imputato al capitale sociale, ovvero in un apposita riserva che, ai fini fiscali costituisce una riserva in sospensione di imposta.

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Art. 110 del TUIR

Per i beni potenzialmente plusvalenti: si seguono i criteri dell'art. 110 del TUIR al netto degli ammortamenti rilevanti fiscalmente. Per i «beni merce» si fa riferimento al costo del venduto.

Se il costo fiscalmente riconosciuto è inferiore al valore normale **la minusvalenza è indeducibile**

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

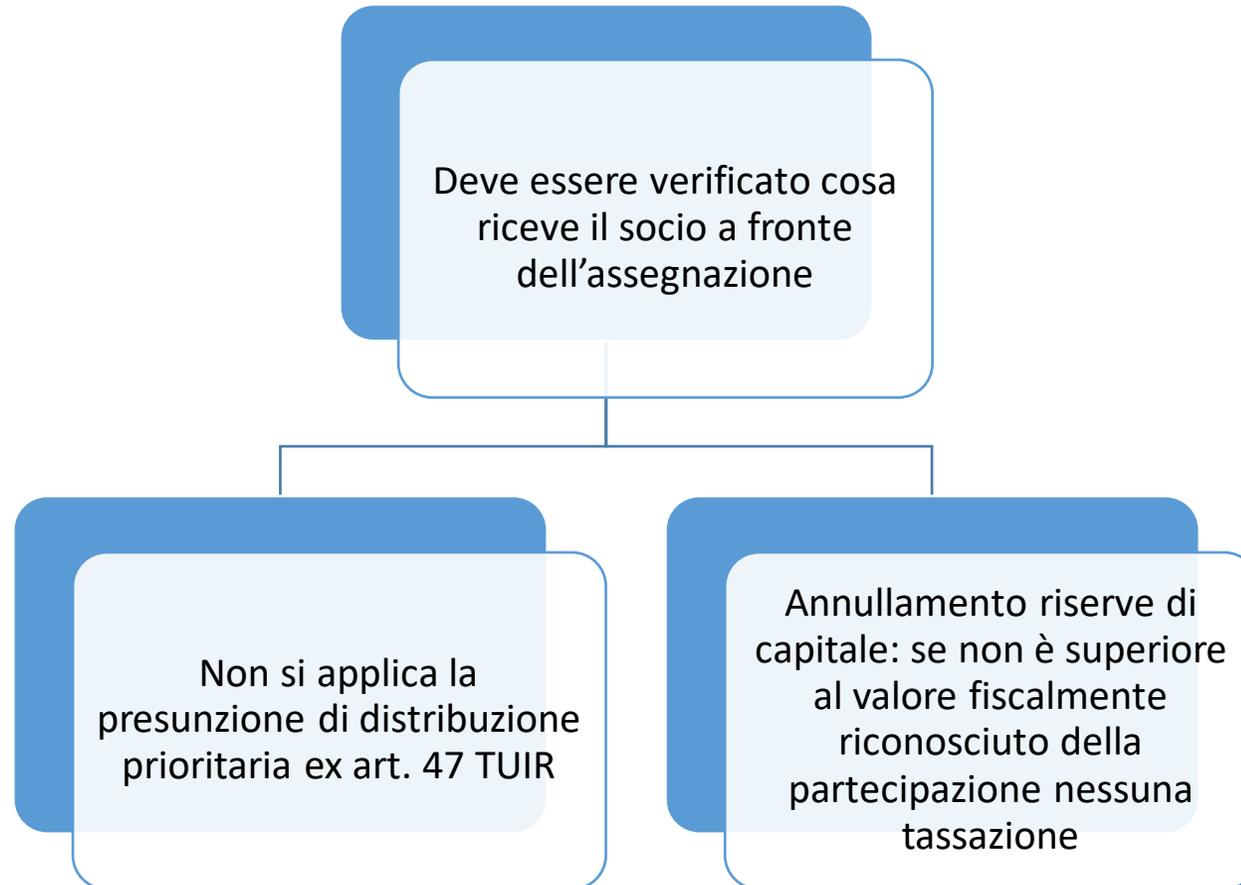
Valore dei beni non proporzionato ai conferimenti

Esempio

- Due immobili da assegnare a Tizio e a Caio che partecipano al capitale per il 50% ciascuno;
- un immobile vale 50 e il secondo immobile vale 30;
- non ci sono passività ed il netto è pari a 80;
- Se Tizio ricevesse l'immobile che vale 50 otterrebbe un vantaggio rispetto a Caio il cui immobile vale 30 (assegnazione non proporzionale);
- Tizio deve effettuare un versamento in conto capitale di 20;
- Caio riceve un immobile che vale 30 e liquidità per 20

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La tassazione del socio



ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La tassazione del socio

L'assegnazione interessa la posizione del socio – dividendo o riduzione del costo della partecipazione solo per l'eventuale eccedenza tra il valore di assegnazione e la plusvalenza assoggettata all'imposta sostitutiva dell' o del 10,5%

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La tassazione del socio

Circ. n. 26/E

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. In pratica il costo originario dovrà essere incrementato del maggior valore «affrancato» (del plusvalore) assoggettato all'imposta sostitutiva. Successivamente dovrà essere decrementato in conseguenza della fuori uscita del bene dal patrimonio sociale

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La tassazione del socio

Esempio

- Valore normale del bene assegnato 100;
- Valore catastale del bene assegnato 90;
- Valore fiscalmente riconosciuto del bene 70;
- **Riserve di capitale** oggetto di annullamento 100;
- Plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva: 20 (90 – 70);
- Costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione 60;
- **Dividendo:** Valore catastale (90) – Costo fiscalmente riconosciuto partecipazione (60) = 30 – imposta sostitutiva (20) = **10 (oppure 60 + 20 – 90= dividendo 10)**

ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

La tassazione del socio

Esempio

- Valore normale del bene assegnato 100;
- Valore catastale del bene assegnato 90;
- Valore fiscalmente riconosciuto del bene 70;
- **Riserve di utili** oggetto di annullamento 100;
- Plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva: 20 (90 – 70);
- Costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione 30;
- **Dividendo**: Valore catastale (90) – Plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva (20) = **70**

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2022 posseda beni immobili strumentali

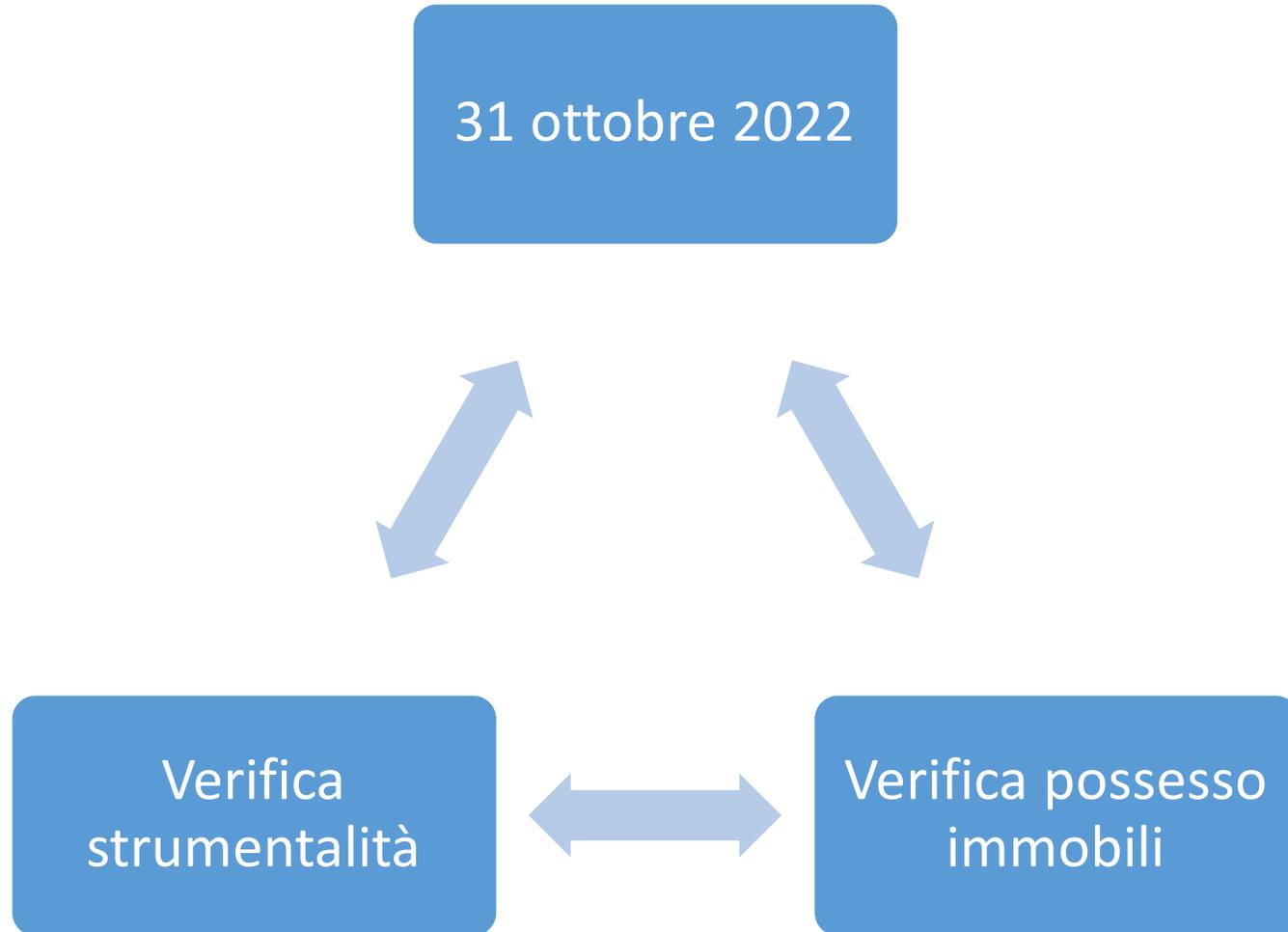


Strumentalità per natura e per destinazione



Conservazione della qualifica di imprenditore individuale fino al 1° gennaio 2023

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI



ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Opzione estromissione agevolata

Opzione estromissione
agevolata

Comportamento
concludente

Entro il 31 maggio
2023

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Opzione estromissione agevolata: perfezionamento

Comportamento
concludente

Indicazione nel
Modello Redditi

Indicazione
imposta sostitutiva

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Perfezionamento

Secondo quanto precisato dalla Circolare n. 16/2016 l'opzione può considerarsi perfezionata con l'indicazione dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva in dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che eventuali **omessi, insufficienti o ritardati versamenti** dell'imposta sostitutiva possono tutt'al più determinare l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, fatta salva la possibilità del ravvedimento operoso, ma **non il disconoscimento delle agevolazioni**

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

SEZIONE XXII Esclusione di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (art. 1, comma 66, L. 145/2018)	RQ81	Beni immobili strumentali	Valore normale		Costo fiscale	Differenza
			¹ 320.000,00		² 120.000,00	³ 200.000,00
	RQ82	Determinazione dell'imposta sostitutiva	Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva	
			¹ 200.000,00	8%	² 16.000,00	

- ✓ Valore normale ex art. 9 TUIR euro 320.000:
- ✓ Costo fiscalmente riconosciuto euro 120.000
- ✓ Differenza euro 200.000

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

SEZIONE XXII Esclusione di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (art. 1, comma 66, L. 145/2018)		Valore normale	Costo fiscale	Differenza
RQ81	Beni immobili strumentali	¹ 470.000,00	² 450.000,00	³ 20.000,00
RQ82	Determinazione dell'imposta sostitutiva	¹ Imponibile 20.000,00	Aliquota 8%	² Imposta sostitutiva 1.600,00

- ✓ Immobile 1: $150.000 - 120.000 =$ plusvalenza 30.000
- ✓ Immobile 2: $320.000 - 330.000 =$ minusvalenza 10.000
- ✓ Differenza: $470.000 - 450.000 =$ Differenza 20.000

Le componenti negative devono essere scomutate da quelle positive: Circ. Agenzia entrate n. 26 del 2016

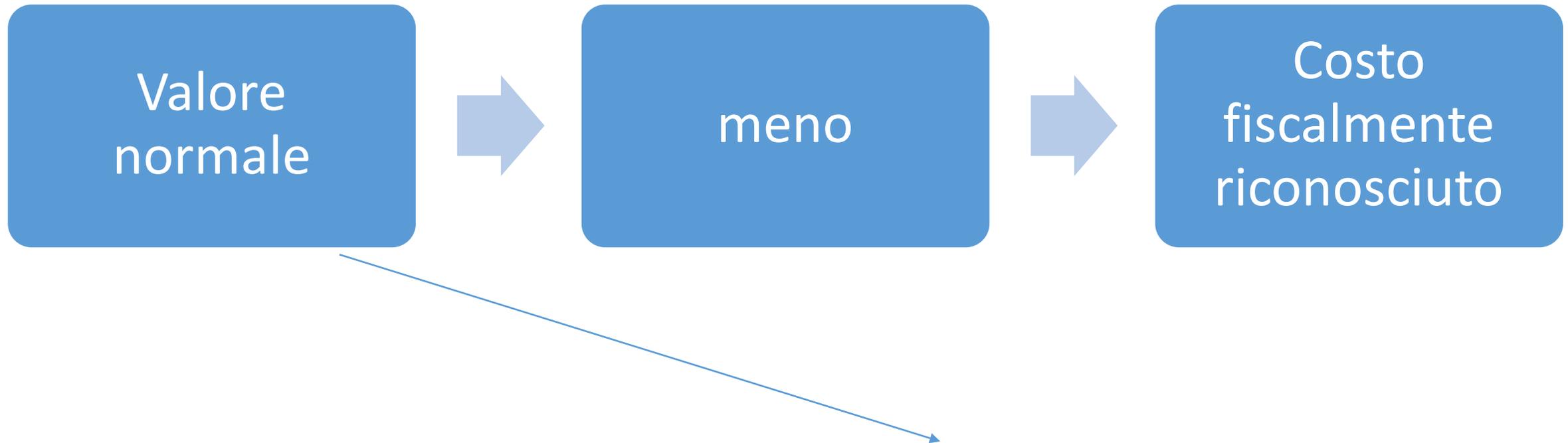
ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

SEZIONE XXII Esclusione di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (art. 1, comma 66, L. 145/2018)	RQ81 Beni immobili strumentali	Valore normale		Costo fiscale	Differenza
		¹ 450.000,00		² 220.000,00	³ 230.000,00
	RQ82 Determinazione dell'imposta sostitutiva	Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva	
		¹ 230.000,00	8%	² 18.400,00	

- ✓ Valore normale ex art. 9 TUIR euro 450.000:
- ✓ Costo fiscalmente riconosciuto euro 220.000
- ✓ Differenza euro 230.000;
- ✓ Si può optare fino al 31 maggio 2023;
- ✓ Gli effetti dell'opzione retroagiscono al 1° gennaio 2023;
- ✓ I canoni di locazione maturati dal 1° gennaio al 31 dicembre: quadro RB Modello Redditi

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Determinazione della plusvalenza



Ai fini delle imposte sui redditi può essere rappresentato dal valore catastale, ma non ai fini IVA

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Tassazione Imposte sui redditi

Determinazione della plusvalenza

- Imposta sostitutiva IRPEF/IRAP dell'8%

Versamento

- In un'unica soluzione o rateale

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

Versamento imposta sostitutiva 8%

- 60% del tributo entro il 30 novembre 2023;
- 40% entro il 30 giugno 2024;
- Utilizzo del codice tributo 1127

ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILI

ATTENZIONE !

Agenzia entrate

Risposta interpello n. 391 del 7 ottobre 2019: l'estromissione dei beni strumentali operata dalle imprese individuali in regime forfetario non genera tassazione. Ciò indipendentemente dalla previsione di cui alla legge di Bilancio 2019 ora legge di Bilancio 2023