

Indice - Assegnazione, estromissione e trasformazione in società semplice

<i>- Assegnazione o cessione agevolata di beni ai soci</i>	<i>pag. 7</i>
<i>- Aspetti contabili delle assegnazioni e cessioni agevolate ai soci (2)</i>	<i>pag. 35</i>
<i>- Trasformazione agevolata in società semplice</i>	<i>pag. 41</i>
<i>- Estromissione immobili strumentali per imprenditori individuali</i>	<i>pag. 45</i>
<i>- Fatturazione delle cessioni di fabbricati - regole ordinarie</i>	<i>pag. 58</i>
<i>- Rettifica della detrazione Iva su beni immobili</i>	<i>pag. 66</i>

La legge di Bilancio 2023 ha riproposto (dopo 6 anni) il regime agevolato previsto per l'assegnazione o cessione ai soci dei beni immobili, diversi da quelli strumentali, e dei beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa entro il 30.09.2023.

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che, entro il 30.09.2023, si trasformano in società semplici. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8%.

Prevista, per gli imprenditori individuali, anche l'opportunità di trasferire alla sfera privata, in maniera fiscalmente meno onerosa, gli immobili strumentali dell'impresa individuale mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto. L'estromissione, ai fini della disciplina agevolativa, deve avvenire entro il 31.05.2023 e riguardare i beni posseduti alla data del 31.10.2022.

La normativa oggetto di analisi rappresenta, dunque, una importante opportunità per i contribuenti che intendono fruire di una significativa riduzione degli oneri fiscali a fronte della fuoriuscita dei beni dalla propria sfera aziendale.

ASSEGNAZIONE O CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI

Art. 1, cc. 115-120 L. 28.12.2015, n. 208 - Art. 1, cc. 565 e 566 L. 11.12.2016, n. 232

Art. 1, cc. 100-105 L. 29.12.2022, n. 197 - Circ. Ag. Entrate 1.06.2016, n. 26/E - Circ. Ag. Entrate 16.09.2016, n. 37/E

La legge di Bilancio 2023 ha previsto la possibilità, per le S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a. e S.a.p.a., di assegnare o cedere ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa **entro il 30.09.2023**, applicando disposizioni agevolate.

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che, entro il 30.09.2023, si trasformano in società semplici.

Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8%**.

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13%.

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- TRATTAMENTO FISCALE
- IMPOSTE DIRETTE PER LA SOCIETÀ
- PLUSVALORI E MINUSVALORI
- EFFETTI SUI SOCI
- TASSAZIONE DEL SOCIO DI SOCIETÀ DI CAPITALI
- TASSAZIONE DEL SOCIO DI SOCIETÀ DI PERSONE
- TRATTAMENTO DELLE RISERVE DA ANNULLARE IN SEDE DI ASSEGNAZIONE
- DICHIARAZIONE DEI REDDITI
- ASSENZA DI PROFILI ABUSIVI
- IVA
- ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

SCHEMA DI SINTESI

SOCIETÀ INTERESSATE⁽¹⁾	⇒ Società in nome collettivo.	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Esclusioni: .. cooperative; .. consorzi e società consortili; .. enti commerciali; .. enti non commerciali.
	⇒ Società in accomandita semplice.	⇒	
	⇒ Società a responsabilità limitata.	⇒	
	⇒ Società per azioni.	⇒	
	⇒ Società in accomandita per azioni.	⇒	
CONDIZIONI	⇒ Soci	⇒ Tutti i soci devono essere iscritti nel libro soci al 30.09.2022 (libro soci o idoneo titolo con data certa).	oppure
	⇒ Assegnazione o cessione ai soci	⇒ Devono essere iscritti entro il 30.01.2023 , in base ad atto di trasferimento avente data certa anteriore al 1.10.2022 .	
	⇒	⇒ Entro 30.09.2023. • Rileva la percentuale di partecipazione esistente alla data di assegnazione e non è necessario l'interrotto possesso.	
BENI DA ASSEGNARE O CEDERE AI SOCI	⇒ Beni immobili	⇒ Diversi da quelli strumentali per destinazione ex art. 43, c. 2, 1° p. Tuir ⁽²⁾ .	⇒ Non utilizzati (al momento dell'assegnazione/cessione) come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.
	⇒ Beni mobili iscritti nei pubblici registri.	⇒	
TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE	⇒	Le disposizioni si applicano anche alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30.09.2023 si trasformano in società semplici.	

⁽¹⁾ Sono incluse anche le società di armamento, le società di fatto che esercitano attività commerciali e le società in liquidazione.

⁽²⁾ • Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore (strumentali per destinazione ex art. 43, c. 2, 1° p. Tuir). Pertanto, rientrano nell'agevolazione:

Note

.. gli immobili patrimoniali (categoria catastale A);

.. gli immobili-merce;

.. gli immobili strumentali per natura (cat. B, C, D, E e A/10), sempre che non siano utilizzati direttamente per l'attività, compresi anche gli immobili concessi in locazione, comodato o, comunque, non direttamente utilizzati, dalle società di gestione immobiliare (non considerati strumentali per destinazione). Tali immobili sono agevolabili solo se risultano iscritti nell'inventario.

• Rileva il momento dell'assegnazione che coincide con quello in cui l'atto è effettuato (e non in quello della delibera).

TRATTAMENTO FISCALE

Tavola n. 1

Adempimenti della società

Imposta sostitutiva	Irpef	8% (o 10,5%) ⁽³⁾	→	(+) Valore normale o valore catastale dei beni assegnati (o dei beni posseduti all'atto di trasformazione). ⁽¹⁾⁻⁽²⁾
	Ires			(-) Costo fiscalmente riconosciuto. ⁽⁴⁾⁻⁽⁵⁾
	IRAP			(=) Imponibile per l'imposta sostitutiva x 8% (o 10,50%). ⁽⁶⁾⁻⁽⁷⁾
	Le eventuali minusvalenze non sono deducibili.	Riserve in sospensione d'imposta	13%	→
IVA	<ul style="list-style-type: none"> • Si applicano le regole ordinarie. Le operazioni sono assimilate alla destinazione di beni a finalità estranee all'impresa (C.M. 40/E/2002); si applicano pertanto le disposizioni ex art. 2, c. 2, n. 6 D.P.R. 633/1972, secondo cui la base imponibile, in assenza di un corrispettivo, è determinata dal prezzo di acquisto. Pertanto, se l'operazione è rilevante ai fini Iva (imponibile o esente in base alla natura dell'immobile e della società assegnataria), dovrà essere emessa fattura elettronica (codice tipo documento TD01). • Nel caso di socio assegnatario soggetto passivo Iva potrebbero verificarsi le condizioni per l'applicazione del reverse charge (art. 10, c. 8-bis e n. 8-ter D.P.R. 633/1972). <ul style="list-style-type: none"> • Le disposizioni sull'autoconsumo (art. 2, c. 2, n. 5 D.P.R. 633/1972) stabiliscono la non applicazione dell'Iva per i beni per i quali non è stata operata, all'atto di acquisto, la detrazione. • Pertanto, nel caso di assegnazione in regime di esenzione Iva è necessario verificare la necessità di rettificare la detrazione ex art. 19-bis2 D.P.R. 633/1972 in relazione all'Iva detratta in via ordinaria: <ul style="list-style-type: none"> .. sull'acquisto del bene, nel caso in cui l'assegnazione avvenga nel periodo oggetto di osservazione, pari a 10 anni per gli immobili. La rettifica è operata in unica soluzione, nella misura di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio; .. sulle spese incrementative del valore dell'immobile per interventi di riparazione o di recupero edilizio. 			
Imposte indirette	Imposta di registro	Ridotta alla metà (se proporzionale).		
	Imposta ipotecaria e catastale	Misura fissa.		
Scadenze	Assegnazione o cessione ai soci	Entro il 30.09.2023		
	Versamento imposta sostitutiva	60%	Entro il 30.09.2023	
		40%	Entro il 30.11.2023	
		Mediante modello F24		
Perfezionamento	<ul style="list-style-type: none"> • L'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. • Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli artt. 10 e seguenti D.P.R. 602/1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 13 D. Lgs. 472/1997 (ravvedimento operoso). 			
Note	Valore normale	⁽¹⁾ In caso di cessione a titolo oneroso ai soci, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale o al valore catastale del bene (determinato ai sensi dell'art. 9 Tuir), è computato in misura non inferiore a uno dei 2 valori. È possibile adottare un valore intermedio tra valore normale e catastale. ⁽²⁾ Per gli immobili , su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello (valore catastale) risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto dei moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro (art. 52, c. 4 D.P.R. 131/1986). [Tali moltiplicatori (partendo dalla rendita non rivalutata) sono: 126 per i fabbricati dei gruppi A e C (esclusi A/10 e C/1); 115,5 per i fabbricati dei gruppi A prima casa e C (escluso C/1) prima casa; 176,40 per i fabbricati del gruppo B; 63 per i fabbricati del gruppo A/10 e del gruppo D; 42,84 per i fabbricati del gruppo E e della categoria C/1].		
	Aliquota	⁽³⁾ 10,5% per le società considerate non operative in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.		
	Beni-merce	⁽⁴⁾ Con riferimento ai beni che in caso di cessione, ai sensi dell'art. 85, c. 1, lett. a) e b) Tuir danno luogo a ricavi (beni-merce), nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto è determinato con criteri corrispondenti a quelli stabiliti per la determinazione del costo del venduto, facendo quindi riferimento a una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'art. 92 Tuir.		
	Azioni	⁽⁵⁾ Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate è aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.		
	Minusvalenza	⁽⁶⁾ • Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al loro costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa. • Tuttavia, la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa.		
Plusvalenza	⁽⁷⁾ Si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tale costo è computato al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti (circ. Ag. Entrate n. 26/E/2016).			

Tavola n. 2

Effetti per i soci

Riflessi dell' <u>assegnazione</u>	Tassazione degli utili per i soci	<ul style="list-style-type: none"> • Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui all'art. 47, c. 1, 2° periodo e cc. 5-8 Tuir relativi alla presunzione di distribuzione degli utili di esercizio nonché in tema di distribuzione di beni di soci e trattamento fiscale di dette assegnazioni; pertanto, per il socio assegnatario è prevista la tassazione degli utili in natura eccedente la somma assoggettata a imposta sostitutiva dalla società. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute. • Inoltre, non opera la presunzione di prioritaria distribuzione di riserve di utili; la società è libera fiscalmente di scegliere quale posta patrimoniale utilizzare in contropartita al bene assegnato. Tuttavia, il Codice civile e il principio contabile Oic 28 evidenziano le riserve disponibili, che non necessariamente coincidono con quelle distribuibili, imponendo limiti e vincoli all'utilizzo delle riserve in funzione della loro natura.
	Distribuzione di riserve di utili	<ul style="list-style-type: none"> • Si genera un utile soggetto alla tassazione del 26%, pari al valore normale del bene, al netto della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società. • Non si riduce il costo della partecipazione.
	Distribuzione di riserve di capitale	<ul style="list-style-type: none"> • Non si genera alcun reddito. • Il costo della partecipazione è abbattuto del valore normale del bene assegnato, ridotto della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva. • Se il costo diventa negativo (sottozero), l'eccedenza negativa è tassata come reddito di partecipazione (26%). • Tale trattamento si applica anche nel caso di assegnazione con riduzione di riserve di utili effettuato da società di persone.
	Immobile	<ul style="list-style-type: none"> • Il socio assume il bene ai fini fiscali al medesimo valore assunto dalla società per il calcolo dell'imposta sostitutiva (valore normale o catastale). • L'assegnazione (e la cessione agevolata) interrompe il termine del quinquennio ai fini della imponibilità della plusvalenza in sede di futura cessione dell'immobile da parte del socio.
Riflessi della <u>cessione agevolata</u>	Per il socio non si genera alcun utile in natura, nè si modifica il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.	
Riflessi della <u>trasformazione</u>	Costo partecipazione	Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate è aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.
	Riserve di utili	<ul style="list-style-type: none"> • Nel caso di società di persone, gli utili sono attribuiti per trasparenza ai soci (già tassati definitivamente). • Nel caso di società di capitale, gli utili si intendono distribuiti ai soci (con tassazione del dividendo al 26%) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione se le riserve non compaiono in bilancio (art. 170, c. 4 Tuir).
	Immobile	<ul style="list-style-type: none"> • Il costo fiscalmente riconosciuto degli immobili per il socio è il maggiore tra il corrispettivo pattuito e il valore normale utilizzato dalla società per il calcolo dell'imposta sostitutiva. • La trasformazione in società semplice non determina l'interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari a norma dell'art. 67, c. 1, lett. b) Tuir.
Rinvio	Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.	

IMPOSTE DIRETTE PER LA SOCIETÀ

SOCIETÀ ASSEGNANTI

- Possono effettuare, in regime agevolato, l'assegnazione dei beni ai soci le seguenti società residenti nel territorio dello Stato:
 - .. società per azioni;
 - .. società in accomandita per azioni;
 - .. società a responsabilità limitata;
 - .. società in nome collettivo;
 - .. società in accomandita semplice.
- Per effetto dell'equiparazione alle Snc e Sas - operata dal c. 3 dell'art. 5 del Tuir - rientrano tra i soggetti residenti che possono effettuare l'assegnazione agevolata le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.] Circ. n. 26/E/2016
- Possono beneficiare dell'agevolazione anche le società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma in commento.
- Non rientrano, invece, tra i soggetti destinatari della disciplina in esame:
 - .. le società cooperative;
 - .. le società consortili;
 - .. i consorzi;
 - .. gli altri enti commerciali;
 - .. gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa.
- Infine, non rientrano tra i soggetti destinatari della disciplina in esame le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.

BENI AGEVOLATI

- I beni che possono formare oggetto dell'assegnazione agevolata ai soci sono i seguenti:
 - .. beni immobili (terreni e fabbricati), eccetto quelli strumentali per destinazione;
 - .. beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa.
- Nell'ipotesi di società che si trovano in **liquidazione** - in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività - gli immobili possono rientrare nell'assegnazione agevolata. In tal caso è rispettata la finalità della norma agevolativa che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (circolare 26/E/2016).
- Non costituisce causa ostativa l'attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci anziché alla generalità di essi; possono essere contestualmente assegnati sia beni agevolabili che beni non agevolabili.

Momento rilevante	Il momento dell'assegnazione deve essere individuato in quello in cui l'atto di assegnazione è effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima. Tali precisazioni valgono anche nelle ipotesi di beni (autoveicoli ovvero immobili) concessi in uso ai dipendenti per esigenze di lavoro.
--------------------------	---

- **Beni esclusi**

- Nella circolare 26/E/2016 è stato chiarito che non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti, quali quelli reali afferenti i beni medesimi (esempi: usufrutto, nuda proprietà) ovvero quelli edificatori. Precisando meglio tale affermazione, nella circolare n. 37/E/2016 è stato ulteriormente precisato che non può mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata, tranne nei casi di seguito evidenziati, il singolo diritto (es. usufrutto, nuda proprietà), in quanto lo stesso non è un bene. Va da sé che non vi sono preclusioni ad assegnare o cedere il bene. Così, ad esempio, la società può beneficiare della disciplina agevolativa in esame, in quanto si realizza la fuoriuscita del bene dal suo patrimonio, qualora:
 - .. risulti titolare di un diritto reale 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 assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio (circolare n. 26/E/2016);
 - .. abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà a un altro socio).

BENI AGEVOLATI (segue)

<ul style="list-style-type: none">• Beni immobili	<ul style="list-style-type: none">• Possono essere assegnati solo beni immobili “diversi” da quelli strumentali per destinazione, ossia diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’impresa da parte della società.• Si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere “direttamente utilizzati” nell’espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.• Sono, quindi, assegnabili in modo agevolato:<ul style="list-style-type: none">.. gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10), sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall’impresa;.. gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa (cd. immobili “merce”).. gli immobili “patrimoniali” ossia quelli che concorrono a formare il reddito d’impresa secondo le disposizioni di cui all’art. 90 del Tuir.• Sono esclusi dall’agevolazione gli immobili che, pur essendo qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’impresa da parte del loro possessore.
<ul style="list-style-type: none">• Cambio di destinazione	<ul style="list-style-type: none">• 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 dalla quale origina un risparmio di imposta non sindacabile in termini di “comportamento abusivo” di cui all’art. 10-bis L. 212/2000.
<ul style="list-style-type: none">• Regime delle società non operative	<ul style="list-style-type: none">• I beni assegnati o ceduti beneficiando della disciplina agevolativa concorrono alla formazione dei ricavi minimi previsto dalla norma delle società non operative sino alla data dell’attribuzione ai soci.
<ul style="list-style-type: none">• Beni mobili iscritti in pubblici registri	<ul style="list-style-type: none">• È possibile di assegnare in modo agevolato ai soci i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come “strumentali” per l’attività propria dell’impresa. Si tratta ad esempio, delle auto aziendali, dei natanti e aeromobili anch’essi privi del requisito della strumentalità (diversi, ad esempio, dalle autovetture che le imprese che effettuano attività di noleggio, dagli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione).
<p style="text-align: center;">Fusione e scissione</p> <p style="text-align: center;">Circ. n. 26/E/2016</p>	<ul style="list-style-type: none">• Nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all’assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30.09.2022.• In tal caso, ai soci possono essere assegnati in via agevolata tutti i beni risultanti in capo alla nuova società (incorporante risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione), sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione.• Gli stessi criteri valgono per la cessione agevolata.

Tipologia Immobile	Caratteristiche	Assegnazione agevolata
Beni concessi in affitto d'azienda	Il contratto di affitto di azienda, avendo ad oggetto una universalità di beni, non consente di ricondurre il singolo bene compreso nell'azienda alla tipologia di "bene" suscettibile di assegnazione/cessione e ciò anche nel caso in cui la società svolga in via esclusiva o prevalente l'attività di affitto d'azienda.	NO
	Possono essere assegnati/ceduti i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale.	SÌ
Immobili locati a terzi	Sono agevolabili in quanto non strumentali per destinazione quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa. Appartengono a tale categoria gli immobili posseduti dalle società di gestione di immobili, in quanto gli stessi sono idonei a produrre un autonomo reddito.	SÌ
Villaggi turistici, centri sportivi e gallerie commerciali	Non sono agevolabili gli immobili delle società che, unitamente alla locazione, forniscono una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali.	NO
Terreni agricoli	Per le società operanti nel settore agricolo, qualora il terreno sia utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali lo stesso non è assegnabile ai soci in regime agevolato, essendo in tal caso impiegato dalla società nell'esercizio dell'impresa.	NO
	Rientrano nella disciplina agevolativa i terreni concessi in locazione o in comodato al momento dell'assegnazione, non essendo in tal caso gli stessi impiegati dalla società nell'esercizio dell'impresa.	SÌ

IMPOSTE DELLA SOCIETÀ

- La norma di cui all'art. 1, cc. 101 e 102 della L. 197/2022 prevede che:
 - .. sulle plusvalenze che emergono delle operazioni agevolate è dovuta un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% se la società è di comodo per almeno 2 periodi d'imposta sugli ultimi 3);
 - .. le plusvalenze possono essere determinate assumendo il valore catastale in luogo del valore normale;
 - .. sulle riserve in sospensione d'imposta annullate è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale (-) costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale/catastale (-) costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Corrispettivo (-) costo fiscalmente riconosciuto	"maggiore" tra corrispettivo e valore normale/catastale (-) costo fiscalmente riconosciuto

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE

- Le plusvalenze che emergono dall'assegnazione/cessione dei beni ai soci beneficiano di norme favorevoli:
 - .. in merito all'aliquota prevista, ridotta rispetto a quella ordinaria;
 - .. in merito alle modalità di determinazione delle plusvalenze.

• **Aliquota imposta sostitutiva**

- L'aliquota dell'imposta sostitutiva è fissata:

- .. in via ordinaria, nell'**8%**;
- .. nella misura del **10,5%**, per le società non operative per almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento delle operazioni agevolate.

Aliquota maggiorata società di comodo

- A norma dell'art. 1 c. 101 della L. 197/2022, l'aliquota maggiorata del 10,5% riguarda le società che risultano non operative "in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione". I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare devono, quindi, verificare le risultanze dei periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022.
- In base alla circolare n. 26/E/2016 l'imposta sostitutiva del 10,5% è applicabile in relazione ai soggetti nei cui confronti trova applicazione la disciplina delle c.d. "società non operative" (ossia, le società che non superano il test di operatività previsto dall'art. 30, c. 1 della L. 724/1994) o delle cd. "società in perdita sistematica", per almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.
- Tenuto conto dell'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica a partire dal 2022 (per effetto dell'art. 9 del D.L. 73/2022), la valutazione di questa è circoscritta alle annualità 2020 e 2021.
- Nell'ipotesi in cui un soggetto con periodo d'imposta solare provveda all'assegnazione di beni ai propri soci nel corso del 2023, occorrerà verificare se in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti all'assegnazione (ossia, per il triennio 2020, 2021 e 2022) lo stesso sia considerato come "non operativo". Pertanto, il soggetto interessato valuterà per ognuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio di osservazione il ricorrere delle condizioni previste per le c.d. "società non operative" ovvero, limitatamente agli anni 2021 e 2021, quelle in caso di "società in perdita sistematica". Qualora lo stesso soggetto si qualifichi come "non operativo" o "in perdita sistematica" per 2 periodi d'imposta nell'ambito del triennio di osservazione, troverà applicazione l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10,5%.
- La società è considerata "non operativa" a prescindere dalla circostanza che il reddito effettivo sia superiore rispetto a quello determinato attraverso l'applicazione dei coefficienti di cui al c. 3 del citato art. 30 (circ. n. 25/E/2007).

**IMPOSTA SOSTITUTIVA
SULLE PLUSVALENZE
(segue)**

**• Costo
fiscalmente
riconosciuto**

- Al corrispettivo, valore normale o catastale, deve essere contrapposto il costo fiscalmente riconosciuto del bene il quale è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110, c. 1, lett. b) del Tuir, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.
- Per i beni merce che in caso di cessione danno luogo a ricavi, nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto va determinato facendo riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'art. 92 del Tuir (criteri LIFO, FIFO ecc.).
- **Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia "inferiore" al costo fiscalmente riconosciuto**, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a "zero" e la minusvalenza non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

**• Plusvalenze
in base
al valore
catastale**

- Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, fermo restando il riferimento al costo fiscalmente riconosciuto, è possibile utilizzare, in luogo del valore normale, il **valore catastale** determinato a norma dell'art. 52 c. 4 D.P.R. 131/1986. Ciò vale solo per l'assegnazione agevolata.
- Il "valore catastale" è determinato applicando alla rendita catastale rivalutata del 5% il moltiplicatore di cui all'art. 52 del D.P.R. 131/1986 e procedendo alla seguente ulteriore "rivalutazione":
 - .. 20% (10% per la prima casa di abitazione e le relative pertinenze);
 - .. 40%, per i fabbricati iscritti nella categoria B (a norma dell'art. 2 del D.L. 262/2006).
- Per i fabbricati iscritti nel gruppo C (escluso C/1), quali le pertinenze della prima casa, l'ulteriore rivalutazione è pari al 10% e non al 20%.

Categoria catastale	Valore catastale
Terreni	RD × 112,5
A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	RC × 126
A - prima casa	RC × 115,5
A/10 e D	RC × 63
B	RC × 176,40
C/1 e E	RC × 42,84

- Per i fabbricati iscritti nel gruppo C (escluso C/1), quali le pertinenze della prima casa, l'ulteriore rivalutazione è pari al 10% e non al 20%.
- Possono essere effettuate anche scelte diversificate per immobile assegnato, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili.

**• Cessione
di beni**

- Per le cessioni di immobili ai soci, *"il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 [...] o in alternativa ai sensi del primo periodo in base al valore catastale, n.d.a. è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori"*.
- Ad esempio, qualora il valore normale del bene immobile che si intende assegnare, sia pari a 100 e quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori delle rendite catastali sia pari a 80, il valore normale ai fini dell'assegnazione potrà essere assunto anche in un **importo "intermedio" tra i due**.
- Con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal cessionario, la circolare n. 26/E/2016 precisa che il costo fiscalmente riconosciuto del bene, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE RISERVE IN SOSPENSIONE

• Aspetti generali

- Sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione è dovuta un'imposta sostitutiva del 13% (questa, per le società di persone, grava sulla società). Si tratta di riserve che ordinariamente derivano da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato.
- Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva, attesa la esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse dal valore normale/catastale del bene.
- Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.

• Riserve assoggettate a tassazione

- Sono tassate tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle assoggettate a tassazione "in ogni caso" che quelle assoggettate a tassazione solo in caso di distribuzione.
- Non rappresentano riserve in sospensione d'imposta, le riserve costituite a fronte della rivalutazione solo civilistica, senza il pagamento dell'imposta sostitutiva (l'ultima è quella effettuata ai sensi dell'art. 110 del D.L. 104/2020).
- Il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione
- Possono essere liberate riserve di importo "non superiore" a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene.
- La base imponibile dell'imposta sostitutiva è la riserva al netto dell'imposta sostitutiva.

PLUSVALORI E MINUSVALORI

PLUSVALORI NELLE ASSEGNAZIONI

• Beni iscritti tra le immobilizzazioni

- In caso di assegnazione di un bene iscritto tra le immobilizzazioni, la differenza tra il valore attribuito al bene e il valore netto contabile può comportare l'emersione di una plusvalenza nel conto economico.
- Tale plusvalenza:
 - .. può risultare maggiore rispetto a quella fiscale (valore normale o catastale meno valore netto contabile) su cui è dovuta l'imposta sostitutiva (8% o 15%);
 - .. è **irrelevante fiscalmente** (non tassabile), in quanto l'imposta dovuta per l'assegnazione sostituisce la tassazione ordinaria ai fini delle imposte dirette e dell'Irap e pertanto deve essere neutralizzata nel mod. Redditi tramite una **variazione in diminuzione**;
 - .. concorre alla formazione del risultato d'esercizio civilistico 2023. qualora quest'ultimo sia positivo (utile), la stessa confluisce nelle riserve disponibili di patrimonio netto e in caso di distribuzione, configura un **dividendo** tassabile in capo ai soci pari all'utile lordo;
 - .. costituisce un componente positivo della gestione caratteristica e, pertanto, è rilevante ai fini del calcolo degli interessi passivi deducibili ex art. 96, Tuir (30% del ROL) e delle spese di rappresentanza ex art. 108, c. 2 Tuir.

• Beni-merce

- Nel caso in cui l'assegnazione riguardi un bene merce, la differenza positiva rilevata contabilmente (ricavi - costi):
 - .. è **irrelevante fiscalmente** (non tassabile) ai fini delle imposte dirette e dell'Irap (**variazione in diminuzione** nel modello Redditi);
 - .. concorre alla formazione del risultato d'esercizio civilistico 2023. qualora quest'ultimo sia positivo (utile), la stessa confluisce nelle riserve disponibili di patrimonio netto e in caso di distribuzione, configura un **dividendo** tassabile in capo ai soci pari all'utile lordo;
 - .. costituisce un componente positivo della gestione caratteristica e, pertanto, è rilevante ai fini del calcolo degli interessi passivi deducibili ex art. 96, Tuir (30% del ROL) e delle spese di rappresentanza ex art. 108, c. 2 Tuir.

MINUSVALORI NELLE ASSEGNAZIONI

- **Beni iscritti tra le immobilizzazioni**
 - Qualora dall'assegnazione di un bene iscritto tra le immobilizzazioni si generi una minusvalenza, la stessa:
 - .. è **indeducibile ai fini delle imposte dirette**;
 - .. è **deducibile ai fini Irap** sulla base del principio della "presa diretta" dal bilancio;
 - .. **riduce il ROL** ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 Tuir.
- **Beni-merce**
 - In relazione ad un bene merce la differenza negativa rilevata contabilmente (ricavi - costi):
 - .. è **deducibile ai fini delle imposte dirette** qualora sia stata determinata in **misura pari al valore normale** ex art. 9, Tuir;
 - .. è **rilevante ai fini Irap** sulla base del principio della "presa diretta" dal bilancio.
 - .. riduce il ROL ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96 Tuir.

CESSIONE DEI BENI

- **Plusvalori**
 - Anche nel caso di cessione, è possibile rilevare una plusvalenza contabile (per i beni iscritti tra le immobilizzazioni) o un differenziale positivo di reddito (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio 2023, può confluire tra le riserve disponibili del patrimonio netto.
 - **La distribuzione di tali riserve comporta:**
 - .. **per le società di persone**, una riduzione del costo fiscale della partecipazione del socio;
 - .. **per le società di capitali**, la tassazione in capo ai soci con le regole ordinarie previste per i dividendi, al **netto dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società**.
- **Minusvalori**
 - Anche in caso di cessione di beni merce, i componenti di reddito rilevati in contabilità (ricavi e costi) possono dar luogo all'emersione di un risultato negativo, che **assume rilevanza** ai fini Ires e Irap.
 - A differenza dell'assegnazione, in caso di cessione di **beni diversi da quelli merce**, l'**eventuale minusvalenza assume rilevanza** ai fini Ires e Irap.
- **Corrispettivo**
 - In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

EFFETTI SUI SOCI

PREMESSA

- Con l'assegnazione dei beni ai soci, la società si priva della proprietà di un bene senza ricevere alcun corrispettivo, mediante la riduzione del patrimonio netto.
- Se l'assegnazione non costituisce una modalità per ridurre il capitale sociale ovvero per restituire un versamento in conto capitale ricevuto dai soci, l'operazione si sostanzia in una distribuzione di un dividendo in natura.
- L'assegnazione determina riflessi fiscali diversi sui soci, distinti a seconda del tipo di società che effettua l'operazione e delle riserve utilizzate a fronte della stessa; la tassazione in capo al socio, inoltre, avviene con modalità differenti in base alla sua natura (società, impresa individuale, privato qualificato o non qualificato).
- L'analisi che segue riguarda principalmente i soci persone fisiche non imprenditori.