ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI, TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE ED ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha riproposto, per le società di persone e di capitali (cui sono equiparate sia le società di fatto sia le società di armamento), la possibilità di assegnare ai soci, a condizioni agevolate, i beni immobili (diversi da quelli strumentali per destinazione) e/o i beni mobili iscritti in pubblici registri (autoveicoli, imbarcazioni, aeromobili, purché non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa).
Sono escluse dall'agevolazione le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli enti commerciali, le stabili organizzazioni di società non residenti nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa.
L'agevolazione, alle medesime condizioni e fatte salve le specificità della singola operazione agevolata, si estende anche alle cessioni ai soci a titolo oneroso dei beni o alla trasformazione della società commerciale in società semplice.

Di seguito si illustrano i principali aspetti che regolano la disciplina di assegnazione, fermo restando che ogni caso va valutato nello specifico in quanto le variabili sono numerose e possono riflettersi sui diversi aspetti dell'operazione.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

Soci che possono fruire dell'agevolazione

Affinché possano fruire dell'agevolazione i soci (persone fisiche e società, anche non residenti) devono risultare iscritti nel libro dei soci, se prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero, se la società non è tenuta alla tenuta del libro soci, devono essere stati iscritti al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Termini e imposta sostitutiva

L'operazione agevolata (assegnazione, cessione, trasformazione) deve avvenire entro il 30 settembre 2023 ed è assoggettata a un'imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% (aliquota che sale al 10,5% per le società di comodo in almeno 2 dei 3 periodi

d'imposta precedenti a quello in cui avviene l'assegnazione) da calcolarsi sulla plusvalenza che l'operazione produce (sono agevolabili anche le assegnazioni che determinano una minusvalenza ferma restando la sua indeducibilità).
Per la determinazione delle plusvalenze da assoggettare a imposta sostitutiva è possibile utilizzare, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale (o valori intermedi tra i 2).
Eventuali riserve in sospensione annullate per effetto dell'assegnazione sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13%.
L'imposta sostitutiva deve essere pagata per il 60% entro il 30 settembre 2023, e per il restante 40% non oltre il 30 novembre 2023.

Imposte indirette

Dal punto di vista delle imposte indirette, l'agevolazione prevede che, per le assegnazioni/cessioni:

- l'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, è "ridotta alla metà";
- le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura "fissa".

Non è invece prevista alcuna agevolazione ai fini Iva, per evitare che si pongano problemi di incompatibilità con le Direttive UE in materia.
L'Iva, se dovuta, andrà quindi assolta nei modi "ordinari" o con applicazione del *reverse charge* nei casi previsti.
La base imponibile è costituita, in caso di assegnazione, dal valore normale del bene mentre in caso di cessione dal corrispettivo pattuito.
Laddove l'immobile oggetto di assegnazione agevolata sia stato acquisito dalla società senza detrazione dell'Iva (perché l'acquisto è avvenuto presso un privato, ovvero prima dell'introduzione dell'Iva ante 1973, ovvero ancora senza detrazione totale dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972), l'assegnazione è considerata un'operazione fuori campo Iva.

Beni agevolabili

I beni agevolabili sono:

- i beni immobili (terreni e fabbricati), eccetto quelli strumentali per destinazione, "non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa"; possono quindi essere assegnati gli immobili patrimoniali (articolo 90, Tuir), gli immobili "merce" e anche gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10) purché non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali per l'esercizio dell'attività.

Non rientrano invece tra i beni agevolabili:

- i diritti reali parziali relativi ai beni (ad esempio, usufrutto e nuda proprietà), fatto salvo il caso in cui la società usufruttuaria voglia assegnare o cedere il proprio diritto al socio nudo proprietario;
- i terreni utilizzati in proprio da una società agricola per la coltivazione o l'allevamento;
- le quote di partecipazione in altre società.

Le caratteristiche del bene devono essere valutate all'atto dell'assegnazione/cessione (a tal fine rileva il momento di effettuazione dell'assegnazione/cessione e non quello della delibera che la dispone), a prescindere dalla data di acquisizione senza possibilità di sindacato da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Conseguenze in capo alla società

L'assegnazione si configura come una restituzione di capitale, distribuzione di utili o di riserve di utili o di capitale mediante attribuzione di beni.

L'operazione, pertanto, determina necessariamente una riduzione del patrimonio netto della società e deve avvenire nel rispetto della *par condicio* tra i soci, con la conseguenza che i beni devono essere assegnati a tutti i soci in base alle quote di partecipazione al capitale sociale.

In caso di beni difficilmente divisibili pro quota, la *par condicio* è comunque rispettata qualora a un socio sia attribuito un immobile agevolabile e agli altri sia corrisposta una somma di denaro (che rappresenterà una distribuzione di utili o una restituzione di capitale).

È evidentemente sempre possibile assegnare un bene in comunione fra i soci.

Alle medesime condizioni, con esclusione ovviamente di ogni effetto sui soci, sono agevolabili anche le cessioni ai soci dei medesimi beni.

In tal caso l'imposta sostitutiva è applicata sulla plusvalenza determinata in base al prezzo di cessione.

Se questo però è inferiore al valore normale o a quello catastale la plusvalenza ai fini dell'imposizione sostitutiva dovrà essere assunta in base al minore fra i due. In caso di cessione agevolata dei beni ai soci non si produce alcuna conseguenza nel patrimonio netto della società e non deve essere rispettata la *par condicio* tra i soci.

Conseguenze in capo ai soci

Il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società di capitali produce effetti liberatori in capo ai soci percettori nella determinazione dei redditi di capitale, fino a concorrenza del maggior valore dei beni assegnati assoggettati a imposta sostitutiva.

La distribuzione delle riserve eccedenti è invece assoggettata a imposizione in misura ordinaria senza applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili. Qualora la società assegnante sia una società personale il maggior valore attribuito al bene ai fini dell'imposta sostitutiva costituirà un incremento del valore di carico della partecipazione.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

In taluni casi l'operazione agevolata più profittevole potrebbe essere quella della trasformazione della società commerciale in società semplice.
L'operazione è attuabile a condizione che:

- la società abbia quale oggetto esclusivo o principale la gestione e il godimento dei beni agevolati;
- la compagine sociale all'atto della trasformazione sia composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2022.

Dal punto di vista fiscale la trasformazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa mentre l'Iva, se dovuta, è applicata sul valore normale del bene in quanto la trasformazione costituisce una destinazione dei beni a finalità estranee all'attività imprenditoriale.
L'imposta sostitutiva sulla plusvalenza è applicata alle medesime condizioni previste per l'assegnazione agevolata.
La trasformazione in società semplice costituisce infine una distribuzione ai soci di tutte le riserve costituite prima della trasformazione con conseguente tassazione ordinaria delle medesime.
Il maggior vantaggio rinvenibile nella trasformazione della società riguarda la decorrenza del quinquennio ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze sulle cessioni degli immobili (articolo 67, Tuir) che non è interrotta dall'operazione di trasformazione.

ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

La Legge di Bilancio 2023 ha anche riaperto la possibilità per l'imprenditore individuale di estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali (per natura e per destinazione) posseduti alla data del 31 ottobre 2022.

L'operazione di estromissione va eseguita entro il 31 maggio 2023 e gli effetti retroagiscono alla data del 1° gennaio 2023.
Sulle plusvalenze che emergono dall'estromissione, determinata in misura pari alla differenza tra valore normale (che può essere assunto in misura pari al valore catastale) e costo fiscale dell'immobile, è dovuta un'imposta sostitutiva nella misura dell'8%, da versarsi per il 60% entro il 30 novembre 2023 e per il restante 40% entro il 30 giugno 2024.
Dal punto di vista soggettivo possono beneficiare dell'agevolazione gli imprenditori individuali che risultino tali sia alla data del 31 ottobre 2022 (data in cui deve risultare il possesso dell'immobile) sia alla data del 1° gennaio 2023 (data cui sono riferiti gli effetti dell'estromissione).
L'agevolazione non compete all'imprenditore individuale che non riveste più tale qualifica alla data del 1° gennaio 2023 a seguito della cessazione dell'attività (anche in caso di affitto dell'unica azienda).
Dal punto di vista oggettivo, possono essere estromessi gli immobili strumentali (per natura e per destinazione), mentre non possono essere agevolati i beni merce. L'estromissione si manifesta con il comportamento concludente, fermo restando che si perfeziona con il pagamento dell'imposta sostitutiva.
Pertanto, l'imprenditore estromette l'immobile annotando l'uscita dalla sfera d'impresa sul libro giornale (se in contabilità ordinaria) o sul registro dei beni ammortizzabili (se in contabilità semplificata).
Laddove richiesta, entro il 31 maggio 2023 deve essere emessa autofattura (per le operazioni imponibili o esenti).

Cordialmente.

Roma, 24 febbraio 2023

Troianelli Consulting S.r.l.

IL PRESENTE ELABORATO, SEPPUR CURATO E VERIFICATO, NON PUO' COMPORTARE SPECIFICHE RESPONSABILITA' PER EVENTUALI ERRORI O INESATTEZZE
E NON PUO' ESSERE CONSIDERATO COME UNA CONSULENZA SPECIFICA