



Iginio Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
iginio@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Assegnazione agevolata dei beni ai soci: scadenza del 30 settembre

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Con la Legge di Bilancio 2023 sono reintrodotte, a distanza di cinque anni, le agevolazioni fiscali ai fini dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Le agevolazioni riguardano:

1. l'assegnazione e la cessione ai soci di beni immobili e di beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati nell'esercizio dell'impresa;
2. la trasformazione da società commerciale a semplice.

C'è tempo fino il 30 settembre 2023 per procedere con le assegnazioni, cessioni e trasformazioni.

Riassumiamo in questa breve news gli aspetti portanti della disciplina.

Il nuovo inquadramento normativo nella Legge di Bilancio

L'art. 1 c. da 100 a 105 L. 197/2022 (Legge di bilancio), ha reintrodotta l'istituto dell'**assegnazione e cessione agevolata** di determinati beni ai soci al fine di agevolare la loro fuoriuscita dalla società. Le agevolazioni consistono nella possibilità di applicare un'**imposta sostitutiva** (in luogo delle imposte sui redditi e IRAP) sulle plusvalenze delle società e sulle riserve in sospensione di imposta annullate, nella possibilità di utilizzare il valore catastale degli immobili, in luogo del valore normale, per la determinazione delle suddette plusvalenze, nella riduzione al 50% delle aliquote dell'imposta di **registro proporzionale**, nonché nell'applicazione delle imposte **ipotecarie e catastali** in misura fissa.

Art. 1 c. 100 L. 197/2022 – Requisiti soggettivi e oggettivi

Sono ammesse alle agevolazioni fiscali le **società in nome collettivo**, in **accomandita semplice**, a **responsabilità limitata**, per **azioni** e in **accomandita per azioni** che, entro il 30 settembre 2023, assegnano o cedono ai soci:

- beni immobili (terreni e fabbricati), ad eccezione dei beni immobili strumentali per destinazione;
- beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa.

Sono altresì ammesse alle agevolazioni le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni (tipicamente, quindi, società immobiliari di gestione) e che, entro il 30 settembre 2023, si trasformano in società semplici.

Le agevolazioni fiscali sono concesse alla condizione che:

- a) i soci siano iscritti a libro soci al 30 settembre 2022 (ove il libro soci sia previsto);
- b) i soci vengano iscritti a libro soci (ove previsto) entro il 31 gennaio 2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

La disposizione vuole evitare che soggetti prima estranei alla compagine sociale vi possano entrare in prossimità dell'atto di assegnazione o di cessione, beneficiando così delle agevolazioni.

Art. 1 c. 101-104 L. 197/2022 – Imposta sostitutiva e altre agevolazioni

I **vantaggi fiscali** previsti dalla Legge di Bilancio consistono nella possibilità di applicare un'imposta sostitutiva pari all'8% (in luogo di imposte sui **redditi IRPEF/IRES** ed **IRAP**) sulle plusvalenze realizzate sui beni assegnati/ceduti ai soci, o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa a seguito della trasformazione; l'imposta sostitutiva è invece pari al 10,5% nel caso di società non operative per almeno due dei tre esercizi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessazione, trasformazione. I vantaggi ricadono anche nell'applicazione di un'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate in commento (agevolazione che non riguarda, tuttavia, i casi di cessione agevolata, in quanto non vi è alcuna riserva di Patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene, bensì un corrispettivo) e nella possibilità di scegliere se, ai fini della determinazione della plusvalenza che è la base imponibile dell'imposta sostitutiva, si intende fare riferimento al valore normale oppure al "**valore catastale**", da contrapporre al costo fiscalmente riconosciuto del bene. Infine è prevista la riduzione al 50% delle aliquote dell'imposta di registro e nell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali.

I beneficiari

Nella seguente tabella individuiamo i **soggetti interessati** all'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Soggetti interessati all'assegnazione agevolata dei beni ai soci	Società in nome collettivo
	Società in accomandita semplice
	Società a responsabilità limitata
	Società per azioni
	Società in accomandita per azioni

La differenza tra regime ordinario e regime agevolato

Nella tabella che segue si riassumono le differenze tra regime ordinario e regime agevolato per quanto riguarda la determinazione delle plusvalenze (base imponibile dell'imposta sostitutiva).

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale meno costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale o catastale meno costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Corrispettivo meno costo fiscalmente riconosciuto	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale meno costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale meno costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale o catastale meno costo fiscalmente riconosciuto

I costi fiscalmente riconosciuti delle azioni o quote in caso di trasformazione

La Legge di bilancio precisa che in caso di trasformazione il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote deve essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva. In questo modo, i maggiori valori insiti nei beni esistenti nel patrimonio della società trasformata, tassati con l'**imposta sostitutiva** dell'8% o del 10,5%, non verranno assoggettati a tassazione nel momento in cui i soci cederanno le partecipazioni nella società semplice.

I termini di versamento dell'imposta

L'imposta sostitutiva deve essere versata:

- per il **60%** dell'ammontare entro il **30 settembre 2023**;
- per il restante **40%** dell'ammontare entro il **30 novembre 2023**.

Qualora in caso di cessione il corrispettivo della cessione stessa fosse inferiore al **valore normale**, anche ottenuto attraverso l'applicazione dei **moltiplicatori catastali**, l'imposta sostitutiva va applicata su un valore non inferiore a quello normale, anche determinato attraverso l'applicazione dei moltiplicatori catastali. Se per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o della trasformazione vengano annullate riserve in sospensione d'imposta, esse vengono assoggettate ad imposta sostitutiva del 13%.

Infine, mentre nel caso di trasformazione il costo fiscalmente riconosciuto delle **azioni** o **quote** possedute dai soci va aumentato dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva, in caso di assegnazione dei beni ai soci viene stabilito che nei confronti dei soci assegnatari, non si applicano le disposizioni sul trattamento fiscale degli utili di cui all'art. 47 c. 1, secondo periodo, e c. dal 5 all'8 DPR 917/86, relativamente alla **presunzione di distribuzione** degli **utili di esercizio**, nonché in tema di distribuzione di **beni** ai soci e di trattamento fiscale di dette assegnazioni, e il valore normale dei beni ricevuti, al netto di eventuali debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute. Per le assegnazioni e cessioni ai soci di cui sopra, le aliquote proporzionali dell'imposta di registro, ove applicabili, sono ridotte a metà e l'imposta ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.

Assegnazione agevolata ai soci in caso di una Sas in liquidazione

È di estrema importanza rilevare la casistica relativa all'assegnazione agevolata ai soci della Sas in liquidazione in tema di **dichiarazione dei redditi**. Nella fattispecie in oggetto dovrà infatti essere utilizzato il **modello Redditi Sp 2023**, nel caso in cui la società verrà cancellata prima del 31 dicembre 2023 ed individuare in quale modello compilare il **quadro RQ** relativo all'assegnazione dei beni ai soci. Infatti qualora l'assegnazione avvenga prima della messa in liquidazione, il quadro RQ andrà compilato nel modello per il periodo ante liquidazione, mentre se l'assegnazione avviene nel periodo di liquidazione il quadro RQ dovrà essere compilato nel modello relativo al periodo post liquidazione. Le istruzioni al modello Redditi ricordano che l'esercizio dell'opzione deve ritenersi perfezionato con l'indicazione nel prospetto RQ dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. La mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa (Circ. AE 1° gennaio 2016 n. 26/E).

Esempio di assegnazione dei beni ai soci anno 2023

La società DELTA SRL (operativa) assegna un bene al socio A con le seguenti caratteristiche:

- Valore catastale = € 100.000
- Valore normale = € 200.000
- Costo fiscalmente riconosciuto = € 50.000

Regime Ordinario		Regime Agevolato		
	Imponibile	Ires	Imponibile	Imposta sostitutiva
Valore nominale	$200.000 - 50.000 = 150.000$	$150.000 \times 24\% = € 36.000$	$200.000 - 50.000 = 150.000$	$150.000 \times 8\% = € 12.000$
Valore catastale			$100.000 - 50.000 = 50.000$	$50.000 \times 8\% = € 4.000$

La trasformazione agevolata in società semplice

La trasformazione agevolata in società semplice è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni "assegnabili". Il riferimento è all'attività effettivamente esercitata anche quando lo Statuto risulti più ampio (comprendendo ad esempio la **compravendita** o **costruzione di immobili**), fermo restando che in sede di trasformazione l'oggetto sociale dovrà essere delimitato ad attività non commerciali. In questa particolare tipologia rientrano le società con gestione passiva degli immobili e mera percezione dei canoni di locazione, anche quando vengono prestati **servizi accessori** e **complementari** se tali servizi non risultano prevalenti sulla locazione vera e propria. Sono escluse dall'agevolazione le società che gestiscono gallerie commerciali o centri sportivi. La fiscalità della trasformazione è simile a quella prevista in caso di assegnazione o cessione con applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze (differenza tra valore normale o catastale e costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile) nella misura dell'8%, o 10,5% per le società di comodo. Nel passaggio a società semplice sono agevolati i soli beni immobili e mobili registrati; per

gli altri beni occorrerà assoggettare le plusvalenze a tassazione secondo le regole ordinarie. Se le assegnazioni e cessioni di beni ai soci prevedono la riduzione del 50% dell'imposta di registro, la trasformazione in società semplice può risultare ancora più vantaggiosa: quando l'operazione non è rilevante ai fini Iva, l'imposta di registro si applica infatti in misura fissa come le ipo-catastali. In riferimento all'ambito soggettivo occorre sottolineare come l'operazione è possibile soltanto se la compagine sociale non è mutata rispetto alla data del 30 settembre 2022 essendo tuttavia possibile che nel frattempo siano variate le percentuali di partecipazione.

L'agevolazione si applica con riferimento alle società di persone commerciali (Snc e Sas) e alle società di capitali (Srl, Spa e Sapa) che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione degli immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43 c. 2 TUIR e i beni mobili scritti nei pubblici registri non utilizzati come strumentali nell'attività di impresa. È importante l'attività effettivamente svolta al momento della iscrizione dell'atto di trasformazione nel registro imprese. Per la trasformazione agevolata in società semplice è quindi necessario che, al momento in cui questa è deliberata, i soci siano esattamente quelli che componevano la compagine sociale alla data del 30 settembre 2022 (anche con percentuali differenti tra di loro), mentre la presenza di nuovi soci rispetto a quelli del settembre scorso impedisce l'accesso all'agevolazione.

Presupposti oggettivi e imposte dirette e indirette della trasformazione agevolata in società semplice

La trasformazione agevolata in società semplici è subordinata al rispetto di alcuni requisiti riguardanti la natura degli immobili (e beni mobili registrati) interessati dall'operazione. Possono beneficiare del regime agevolato esclusivamente gli immobili non strumentali per destinazione nonché strumentali per natura se concessi in locazione o in comodato oppure se inutilizzati. Sono agevolabili altresì i beni mobili registrati non strumentali per l'impresa "trasformanda". Tutti gli altri beni rientranti nell'attività di impresa oggetto di trasformazione agevolata non sono agevolabili e agli stessi si applicheranno le **regole ordinarie di imposizione** (valore normale ed imposte ordinarie). Il cambio di destinazione dell'immobile preordinato alla fruizione dell'agevolazione è stato considerato dall'Agenzia delle Entrate un'operazione non abusiva dal punto di vista del diritto tributario (Circ. AE 1° gennaio 2016 n. 26/E). Ai fini delle imposte dirette, l'operazione di trasformazione agevolata sconta l'imposta sostitutiva (**IRPEF, IRES e IRAP**) dell'8% sull'eventuale plusvalenza emergente dalla differenza tra il valore dell'assegnazione dell'immobile/beni mobili registrati e il valore fiscale degli stessi.

Il valore di assegnazione, in caso di beni immobili, può essere determinato in base ad uno dei seguenti valori:

- **valore catastale** (generalmente più basso del valore normale);
- **valore normale**;
- **valore intermedio** tra i due precedenti.

Se la trasformazione agevolata in società semplice, comporta la fuoriuscita dei beni dal regime di impresa, determinerà l'assoggettamento degli stessi ad IRPEF/IRES con aliquota ordinaria e applicazione della stessa sul valore normale. Per quanto attiene l'**IVA**, l'operazione di trasformazione non essendo considerata cessioni di beni è esclusa dal campo di applicazione del tributo (ex art. 2

c. 3 lett. f) DPR 633/72). Pertanto, la trasformazione societaria è generalmente fuori campo IVA. Tale principio appare logico solo quando entrambi le società coinvolte, ovvero la società che si trasforma e quella che risulta dalla trasformazione, rivestono la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'IVA. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la Circ. AE 13 maggio 2002 n. 40/E, che la trasformazione in società semplice determina, per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale, un fenomeno di autoconsumo dei beni d'impresa, da assoggettare a IVA sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta, come previsto dall'art. 19 DPR 633/72. Questo è stato confermato anche nella Circ. AE 1° gennaio 2016 n. 26/E, secondo cui l'assenza della qualifica imprenditoriale, in capo alla società semplice, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice determina la cessazione dell'attività imprenditoriale configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Nello specifico, si possono manifestare tre situazioni:

I. per i beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto di acquisto, l'operazione di trasformazione in società semplice è irrilevante ai fini dell'obbligo di assolvimento del tributo;

II. salvo l'obbligo di riversamento dell'IVA nel periodo di salvaguardia fiscale decennale previsto per le operazioni di acquisto, ristrutturazioni, manutenzioni fatte nell'immobile ex art. 19-bis2 DPR IVA;

III. per i beni per i quali l'imposta è stata detratta all'atto dell'acquisto la trasformazione comporterà l'obbligo di assolvimento dell'IVA, salva l'applicazione del regime di esenzione (ex art. 10 c. 1 n. 8-bis e 8-ter DPR IVA) per gli immobili; ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali la trasformazione in società semplice sconta l'imposta fissa di € 200 cadauna, ex art. 4 c. 1 DPR 131/86.

Ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali la trasformazione in società semplice sconta l'imposta fissa di € 200 cadauna, ex art. 4 c. 1 DPR 131/86.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti*