

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

A cura di Gianluca Odetto

REQUISITI

I requisiti per le operazioni agevolate sono mutuati, senza modifiche, da quelli a suo tempo previsti dalla L. 208/2015.

Requisiti per le operazioni agevolate	
Società assegnanti	Snc, sas, srl, spa e sapa (per la trasformazione, tali società devono avere quale oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni agevolati)
Beni agevolati	Immobili (terreni e fabbricati, esclusi quelli strumentali per destinazione) e beni mobili registrati non strumentali
Soci beneficiari	Il requisito si valuta, di regola, al 30.9.2022

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Le agevolazioni sono le seguenti:

- ✓ sulle plusvalenze è dovuta un'**imposta sostitutiva dell'8%** (10,5% se la società è di comodo per due anni su tre nel triennio 2020-2022);
- ✓ le plusvalenze possono essere determinate, in via opzionale, sulla base del **valore catastale**;
- ✓ sulle **riserve in sospensione** annullate imposta sostitutiva del 13%.

Operazione agevolata	Base imponibile
Assegnazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Il **costo fiscalmente riconosciuto** si valuta con le regole ordinarie (costo di acquisizione, al netto degli ammortamenti dedotti).

Eccezione: per i **beni rivalutati**, secondo la circ. 37/2016 (§ 7) si considerava, per finzione, che la rivalutazione avesse già effetto ai fini della determinazione delle plusvalenze, anche se l'assegnazione o le altre operazioni agevolate «cadevano» nel periodo di sospensione fiscale degli effetti.

Nell'attuale contesto, per i beni rivalutati con imposta sostitutiva del 3% ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020 la **rivalutazione** si considererebbe **già efficace** pur se, a rigore di legge, i relativi effetti si consolidano solo all'1.1.2024.

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Secondo la circ. 37/2016, le **minusvalenze fiscali** che si generano per effetto delle operazioni agevolate possono essere portate a riduzione delle plusvalenze realizzate su altri immobili a condizione che le componenti negative si siano formate:

- ✓ a seguito di **cessione** agevolata;
- ✓ a seguito di **assegnazioni di beni «merce»**.

Nel caso (molto più comune) in cui siano assegnati beni patrimoniali o strumentali, le eventuali minusvalenze sono perse.

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Gestione delle minusvalenze su immobili patrimoniali

Dato	Immobile 1 (patrimoniale)	Immobile 2 (patrimoniale)
Valore normale o catastale	200.000	320.000
Costo fiscale	300.000	185.000
Plusvalenza fiscale	—	135.000
Minusvalenza fiscale	—	
Plusvalenza netta		135.000

SEZIONE XXIV

Assegnazione o
cessione di beni ai soci

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	¹ 520.000,00	² 385.000,00	³ 135.000,00
RQ95 Beni mobili	¹ ,00	² ,00	³ ,00
RQ96 Totale	Imponibile ¹ 135.000,00	Società non operative ²	Imposta sostitutiva ³ 10.800,00
RQ97 Riserve in sospensione	Imponibile ¹ ,00	Aliquota 13%	Imposta sostitutiva ² ,00

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Se, a fronte dell'assegnazione, sono annullate **riserve in sospensione d'imposta**, su di esse deve essere assolta l'imposta sostitutiva del 13%.

Non sono in sospensione d'imposta le riserve di rivalutazione affrancate con l'imposta sostitutiva del 10%, nonché le riserve formate a fronte della rivalutazione solo civilistica (si tratta di riserve di utili «ordinarie»).

Dovrebbe invece essere in sospensione d'imposta il saldo attivo di rivalutazione costituito con la rivalutazione «fiscale» ex art. 110 del DL 104/2020 (la rivalutazione, per finzione, si considererebbe efficace).

Problema connesso al (presunto) **ordine di utilizzo delle riserve** a fronte dell'assegnazione (vedi oltre).

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

La fiscalità dell'operazione è **indipendente dalle impostazioni contabili** adottate. Ipotizzando, ad esempio, un bene con costo storico 100.000 euro, valore catastale 110.000 euro e valore normale 130.000 euro, si prospettano due impostazioni alternative.

1. Valore (contabile) di assegnazione pari al valore di bilancio.

Dare	Riserva straordinaria	100.000
Avere	Debiti verso soci	100.000

Dare	Debiti verso soci	100.000
Avere	Immobile	100.000

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

La fiscalità dell'operazione è **indipendente dalle impostazioni contabili** adottate. Ipotizzando, ad esempio, un bene con costo storico 100.000 euro, valore catastale 110.000 euro e valore normale 130.000 euro, si prospettano due impostazioni alternative.

2. Valore (contabile) di assegnazione pari al valore corrente.

Dare	Riserva straordinaria	130.000
Avere	Debiti verso soci	130.000

Dare	Debiti verso soci	130.000
Avere	Immobile	100.000
Avere	Plusvalenze (C/E)	30.000

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Se si adotta il comportamento n. 2 («emersione» delle plusvalenze a C/E e annullamento di riserve per importi maggiori), le plusvalenze in questione sono neutralizzate con una **variazione in diminuzione** in dichiarazione dei redditi.

Esse confluiscono nell'utile del 2023 che, se distribuito ai soci, è tassato in capo a questi ultimi nei modi ordinari (ritenuta del 26%, se persone fisiche).

Diversamente, per le plusvalenze contabili che si generano a seguito della **cessione agevolata**, se distribuite ai soci, la base imponibile del dividendo è pari alle somme ricevute, al netto di quelle assoggettate ad imposta sostitutiva in capo alla società (di fatto, vi sarebbe una distribuzione in molti casi gratuita).

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCIETÀ)

Sia la determinazione dell'imposta sostitutiva dell'8%, sia la determinazione **dell'utile in natura del socio, sono indipendenti dal** comportamento contabile adottato.

Secondo la prassi notarile, l'importo delle riserve annullate non può essere inferiore al valore (contabile) di assegnazione, anche per le società di persone (salvo imprese in contabilità semplificata, come confermato dalla ris. 100/2017 dell'Agenzia delle Entrate).

La stessa prassi notarile vieta l'assunzione di un valore (contabile) di assegnazione inferiore al costo di iscrizione in bilancio al solo fine di superare il problema dell'**incapienza delle riserve** (se ciò accade, occorrerebbe effettuare dei versamenti soci, o mettere la società in liquidazione).

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCl)

Società di capitali

Riserve annullate	Regime ordinario	Regime agevolato
Riserve di utili	Utile in natura pari al valore normale del bene (art. 47 co. 1 del TUIR).	Utile in natura pari al valore normale (o al valore catastale) del bene, ridotto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva
Riserve di capitale	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale del bene (art. 47 co. 5 del TUIR). Se il valore normale del bene eccede il costo della partecipazione, l'eccedenza è tassata.	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale (o al valore catastale) del bene, al netto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva. Se il valore normale (o catastale) eccede il costo della partecipazione così ridotto, l'eccedenza è tassata.

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCl)

Società di persone

Riserve annullate	Regime ordinario	Regime agevolato
Riserve di utili	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale del bene (art. 68 co. 6 del TUIR).	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale (o al valore catastale) del bene, al netto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva.
Riserve di capitale	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale del bene (art. 47 co. 5 del TUIR). Se il valore normale del bene eccede il costo della partecipazione, l'eccedenza è tassata.	Riduzione del costo fiscale della partecipazione pari al valore normale (o al valore catastale) del bene, al netto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva. Se il valore normale (o catastale) eccede il costo della partecipazione così ridotto, l'eccedenza è tassata.

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCl)

Se vengono annullate **riserve in sospensione d'imposta**, l'utile in natura del socio è pari al valore normale (o al valore catastale) del bene assegnato, al netto delle somme assoggettate all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze (8%) e/o all'imposta sostitutiva sulle riserve (13%).

Ciò è totalmente indipendente dall'entità delle riserve annullate per effetto dell'operazione.

Non esiste, nella disciplina delle assegnazioni agevolate, una presunzione di **utilizzo prioritario delle riserve di utili** (come invece previsto in via ordinaria dall'art. 47 co. 1 del TUIR). Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate (circ. 37/2016, § 1.4), però, sarebbe possibile utilizzare le riserve in sospensione solo dopo le altre riserve (di utili e di capitale) esistenti in bilancio (indicazione che non si desume dalle norme, e che nell'attuale contesto crea problemi per i beni rivalutati).

IMPOSTE SUI REDDITI (SOCl)

Se la società assegna beni in sede di **liquidazione**, il reddito del socio è pari alla differenza tra:

- ✓ il valore normale (o catastale) del bene assegnato;
- ✓ il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione annullata;
- ✓ le somme assoggettate all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e/o sulle riserve in sospensione d'imposta.

Indicazioni desunte dalle risalenti circolari sullo scioglimento agevolato delle società non operative (in particolare, circ. 25/2007, § 11), non replicate dalle più recenti circolari.

NATURA LECITA DEL RISPARMIO FISCALE

Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, non ricadono tra le operazioni abusive:

- ✓ il **mutamento di destinazione di un bene immobile** in prossimità dell'assegnazione o della cessione ai soci (circ. 1.6.2016 n. 26): la prassi notarile consiglia di dare evidenza in atto di questo mutamento;
- ✓ la cessione di un bene immobile effettuata dal socio immediatamente dopo l'assegnazione (ris. 17.10.2016 n. 93);
- ✓ la **scissione** di una società con attività mista con attribuzione ad una beneficiaria del ramo immobiliare e la successiva trasformazione della stessa in società semplice (ris. 3.11.2016 n. 101).

DICHIARAZIONI DEI REDDITI

Società di capitali

Operazione	Modello
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023, senza procedere allo scioglimento	REDDITI 2024 SC
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023 da società messe in liquidazione nel 2023 (attribuzioni effettuate nel periodo «ante liquidazione»)	REDDITI 2023 SC
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023 da società messe in liquidazione nel 2023 (attribuzioni effettuate nel periodo «post liquidazione»)	REDDITI 2024 SC
Trasformazione in società semplice effettuata nel 2023	REDDITI 2023 SC

DICHIARAZIONI DEI REDDITI

Società di persone

Operazione	Modello
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023, senza procedere allo scioglimento	REDDITI 2024 SP
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023 da società messe in liquidazione nel 2023 (attribuzioni effettuate nel periodo «ante liquidazione»)	REDDITI 2023 SP
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023 da società messe in liquidazione nel 2023 (attribuzioni effettuate nel periodo «post liquidazione»)	REDDITI 2024 SP
Assegnazione o cessione di beni effettuata nel 2023 da società sciolte nel 2023 senza il procedimento formale di liquidazione	REDDITI 2023 SP
Trasformazione in società semplice effettuata nel 2023	REDDITI 2024 SP (istruzioni non chiare)

IVA

E' assolta **nei modi ordinari**, non potendosi per vincoli europei prevedere forme agevolate di riscossione dell'imposta.

Attenzione alle assegnazioni di beni per il quali **non è stata detratta integralmente l'IVA** all'atto dell'acquisto (anche perché non addebitata dal cedente): in questi casi, l'operazione avviene fuori campo IVA, con registro proporzionale (aliquote ridotte alla metà).

Il principio in questione non vale per le cessioni agevolate.

IVA

La base imponibile IVA è rappresentata:

- ✓ per le **cessioni**, dal **corrispettivo**;
- ✓ per le **assegnazioni**, dal «*prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni, o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni*» (art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72).

Nel secondo caso, si tratta del c.d. «**costo rettificato**», che non dovrebbe tenere conto di incrementi di valore «esogeni»: ad esempio, se il costo del bene è pari a 50.000 euro, si sono sostenute spese incrementative per 100.000 euro e oggi il bene vale 400.000 euro, la base imponibile IVA dovrebbe essere assunta in 150.000 euro.

IVA

Nella valutazione del «costo rettificato» occorre anche tenere conto delle **riduzioni** dovute al **deperimento** del bene.

Ammesso l'utilizzo dell'**ammortamento tecnico**, purché esso porti a risultati ragionevoli (ciò non avviene se, ad esempio, l'immobile non è mai stato ammortizzato, ma dispone ancora di un valore residuo).

Nella maggior parte dei casi, il problema si «sgonfia» per il fatto che le assegnazioni avvengono in regime di esenzione.

Ad ogni modo, la base imponibile IVA è diversa da quella prevista per le imposte sui redditi e, a sua volta, diversa dal valore (contabile) di assegnazione. Attenzione alle ipotesi di «**semplificazione**» **eccessiva** (es. base imponibile IVA fissata nel valore catastale), a rigore non corrette.

IVA

Per le cessioni agevolate, attenzione ai **corrispettivi simbolici** (es. immobile in Via Montenapoleone ceduto a 1.000 euro più IVA).

Pur se non vi sono indicazioni specifiche in tema, il rischio è che in questi casi la cessione possa essere **riqualificata** in assegnazione, con conseguenze in tema:

- ✓ di base imponibile IVA;
- ✓ di utile in natura del socio.

Con un **corrispettivo almeno pari al valore catastale**, eventuali contestazioni dovrebbero essere messe a tacere.

IMPOSTA DI REGISTRO

AmMESSO il **ricorso al valore catastale** per tutte le operazioni che rientrano nell'ambito applicativo delle agevolazioni (comprese, ad esempio, le attribuzioni di immobili non abitativi).

Per le operazioni diverse dall'attribuzione di immobili abitativi a persone fisiche, ciò sarebbe subordinato all'assunzione del valore catastale anche ai fini dell'imposizione diretta.