

INCONTRI DI AGGIORNAMENTO

24 marzo 2023

ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE: DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE

A cura di

ANDREA BONINO

EUTEKNEFORMAZIONE



Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Torino

Partner e sponsor



ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

IL MATERIALE IN ESAME: è redatto alla luce dei seguenti chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate, pubblicati in passato in relazione ad analoghi provvedimenti agevolativi:

- R.M. 54/E/2017
- C.M. 8/E/2017
- C.M. 37/E/2016
- C.M. 26/E/2016
- R.M. 101/E/2016
- R.M. 93/E/2016
- C.M. 112/E/1999

NECESSITÀ DI CONFERME: è presumibile che i chiarimenti del passato vengano confermati dall'AdE.

AMBITO SOGGETTIVO: CHI ASSEGNA

SOCIETÀ INTERESSATE:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice.

Rientrano nell'agevolazione:

- le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali (circ. 112/E/1999 + circ. 26/E/2016);
- le società in liquidazione per cui è rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'attività imprenditoriale (circ. 26).

Non rientrano nell'agevolazione: gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia (circ. 26).

GLI ASSEGNATARI

CONDIZIONI

- I soci: la norma non pone altri limiti soggettivi. Possibile l'assegnazione a soci diversi dalle persone fisiche e/o non residenti nel territorio dello Stato;
- Iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30.9.2022 o iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2023, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2022.

L'ISCRIZIONE A LIBRO SOCI

COORDINAMENTO

Il libro soci può non essere obbligatorio. In mancanza del libro quale deve essere il riferimento?

Il riferimento deve essere al fatto che la condizione di socio deve essere verificata alla data del 30.9.2022 (titolo avente data certa).

MISURA DELL'ASSEGNAZIONE

La percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima e non ricorre la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2022 alla data dell'assegnazione al socio del bene agevolato (circ. 26/E/2016).

CASI PARTICOLARI

EREDI

L'erede che subentra al *de cuius* (socio al 30.9.2022) può godere dell'agevolazione.

FIDUCIARIE

Se la fiduciaria è socia alla data del 30.9.2022 e si dimostra che il rapporto fiduciario è anteriore a questa data si può godere dell'agevolazione.

USUFRUTTO / NUDA PROPRIETÀ

La qualità di socio è da riferire al soggetto titolare della nuda proprietà.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

FUSIONI E SCISSIONI

La società incorporante o 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 30.9.2022.

Esempio

Rossi è socio di Alfa dal 2010. L'1.1.2023 Beta incorpora Alfa. Beta può assegnare (cedere) in modo agevolato a Rossi.

LA DATA DI RIFERIMENTO

CESSIONE O ASSEGNAZIONE ENTRO IL 30.9.2023

- Cessione: data dell'atto;
- Assegnazione: data dell'atto d'assegnazione e non quello della delibera che dispone l'assegnazione.

Non esiste abuso di diritto

- La possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta, non sindacabile.

L'ASSEGNAZIONE

Definizione

- l'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene;
- la disciplina di cui trattasi è applicabile anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o liquidazione (art. 47, comma 7 TUIR).

OBBLIGO DI RISPETTARE LA *PAR CONDICIO*

- l'assegnazione deve essere effettuata nel rispetto della *par condicio* tra i soci. I beni devono essere assegnati a tutti i soci, nel rispetto delle quote di partecipazione al capitale da ciascuno di essi possedute;
- è possibile assegnare a taluni soci beni agevolabili e, agli altri soci, beni non agevolabili.

CARATTERISTICHE DEI BENI IMMOBILI

IMMOBILI AGEVOLATI

- Beni immobili, diversi da quelli indicati nell'art. 43, co. 2 primo periodo TUIR;
- Beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Verifica delle caratteristiche: nel momento dell'assegnazione o cessione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società.

Non esiste abuso di diritto

- In ipotesi di cambiamento di destinazione d'uso effettuato in prossimità della data di assegnazione, per acquisire lo *status* di bene agevolabile (circ. 37/E/2016).

INDIVIDUAZIONE DEI BENI IMMOBILI

IMMOBILI AGEVOLATI

- Immobili merce: tutti indipendentemente dalla categoria catastale;
- Immobili strumentali per natura: il riferimento è alle categorie catastali esclusi i beni di categoria A con eccezione degli A10 (ma vedi esclusioni);
- Immobili patrimonio: beni di categoria A concessi in locazione.

ESCLUSIONI

- Immobili strumentali per destinazione;
- Immobili utilizzati direttamente per l'attività di impresa.

IMMOBILI AGEVOLATI O MENO

TIPOLOGIA DI IMMOBILE		AGEVOLAZIONE
1	Immobile D1 locato	Agevolato
2	Immobile D1 utilizzato in proprio	Non agevolato
3	Immobile A3 locato	Agevolato
4	Immobile A3 utilizzato in proprio (strumentale per destinazione)	Non agevolato
5	Immobile D1 merce	Agevolato
6	Immobile A3 merce	Agevolato

IMMOBILIARE DI GESTIONE

IMMOBILI AGEVOLATI

- non sono considerati strumentali gli immobili che costituiscono l'oggetto dell'attività imprenditoriale;
- l'esempio è quello degli immobili locati a terzi;
- sono agevolabili le cessioni e assegnazioni degli immobili concessi in locazione a terzi da parte delle immobiliari di gestione.

Fattispecie complesse: se insieme alla locazione si pone in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare (ad esempio: villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali), l'assegnazione non è agevolata se la prestazione di tali servizi è essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare (circ. 26/E/2016).

TERRENI AGRICOLI

- **LIMITE ALL'AGEVOLAZIONE**

Se il terreno è utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, essendo in tal modo impiegato dalla società nell'esercizio dell'impresa, non è assegnabile o cedibile ai soci in regime agevolato.

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Sulla differenza tra il **valore normale** dei beni assegnati e il loro **costo fiscalmente riconosciuto**, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.



Società non operative
(comodo o perdita sistematica):
10,5%

Altre società:
8% (sempre per le società senza
triennio)

I chiarimenti ministeriali: la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa in esame (circ. 26).

La società è operativa: in presenza di cause di esclusione o di disapplicazione automatica, nonché della risposta positiva all'interpello.

SOCIETÀ NON OPERATIVE

Sono considerate non operative quelle che lo erano in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.

Assegnazione intervenuta anno 2023:

2020	2021	2022	Aliquota
operativa	non operativa	non operativa	10,5%
operativa	operativa	non operativa	8%
non operativa	non operativa	operativa	10,5%
non operativa	operativa	operativa	8%

RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

AFFRANCAMENTO: le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano in società semplici sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del **13%**.

Priorità di utilizzo

- le riserve in sospensione d'imposta si utilizzano per ultime (vincolo introdotto dalla prassi, non contenuto nel testo di legge);
- in particolare, quando le riserve di utili e di capitali sono incipienti rispetto al valore contabile attribuito al bene, per consentirne la fuoriuscita, è possibile utilizzare le riserve in sospensione d'imposta nella misura strettamente necessaria, dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili (circ. 37/E/2016).

IL VALORE NORMALE

ASSEGNAZIONE (IMMOBILI)

- Il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del co. 4 dell'art. 52 del TUR.

CESSIONE (IMMOBILI)

- In caso di cessione ai soci, l'imponibile dell'imposta sostitutiva è costituito dal maggiore importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti, quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili laddove previsto.

BENI MOBILI

- Vale sempre l'art. 9 del TUIR.

IL VALORE INTERMEDIO

CIRC. 112/E/1999 + CIRC. 26/E/2016

- valore normale del bene immobile: 100
- valore catastale: 80

Il valore normale ai fini dell'assegnazione può essere assunto anche per un importo intermedio tra i due predetti valori.

La scelta tra valore catastale e di mercato può essere differenziata con riguardo ai diversi beni assegnati.

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

IL PAGAMENTO

30.09.2023

60%

30.11.2023

40%

Si applicano i criteri di cui al DLgs. 9.7.1997 n. 241.

Possibile la compensazione in F24.

SOCI DI SOCIETÀ DI CAPITALI

Le indicazioni della circ. 40/E/2002 + circ. 26/E/2016

- Il costo fiscale del bene ricevuto è pari al valore del bene “utilizzato” in sede di assegnazione;
- La differenza tra il valore assegnato e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva assume rilevanza fiscale per il socio:
 - a) costituendo reddito di capitale (dividendo), se l’assegnazione è avvenuta a fronte della distribuzione dell’utile o di una riserva di utili, oppure
 - b) riducendo il costo fiscale della partecipazione in caso di rimborso di riserve di capitale. Se la differenza tra valore normale e reddito assoggettato ad imposta sostitutiva supera il costo fiscale delle quote possedute, l’eccedenza costituirà (nel caso di società di capitali assegnante) reddito di capitale (dividendo).

Rivalutazione quote non rileva: la rivalutazione impatta, infatti, solo sui redditi diversi.

EFFETTI IN CAPO AI SOCI: ESEMPIO 1

SOCIETÀ ASSEGNANTE SRL – RISERVE DI CAPITALI

- Bene assegnato per un valore di 1.000
- Costo fiscale del bene 600
- Imposta sostitutiva dovuta su 400

Socio persona fisica:

- Il valore della partecipazione si riduce di 1.000 ma si incrementa di 400 (decremento netto di 600);
- Se il costo della partecipazione fosse pari a 500, l'eccedenza ($500 - 1.000 + 400 = -100$) sarebbe reddito di capitale.

Socio IRES: le somme derivanti dalla ripartizione del capitale o di riserve di capitale in eccesso rispetto al costo fiscale delle partecipazioni costituiscono plusvalenze e quindi o tassazione integrale o tassazione per il 5% in caso di requisiti PEX.

EFFETTI IN CAPO AI SOCI: ESEMPIO 2

SOCIETÀ ASSEGNANTE SRL – RISERVE DI UTILI

- Bene assegnato per un valore di 1.000
- Costo fiscale del bene 600
- Imposta sostitutiva dovuta su 400

In capo al socio, il valore non assoggettato a imposta sostitutiva (600) è dividendo da tassare con le ordinarie regole.

SOCI DI SOCIETÀ DI PERSONE

- **Soci delle società di persone:** il pagamento dell'imposta sostitutiva rende, per l'importo già assoggettato a tassazione, definitiva e liberatoria la tassazione in capo ai soci assegnatari.
- **Effetti operativi:** rideterminazione del costo della partecipazione che deve essere dapprima incrementato del valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società e successivamente decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

EFFETTI IN CAPO AI SOCI: ESEMPIO 3

Fattispecie in esame: il socio ha una partecipazione in una società di persone che possiede solo il bene assegnato e che prende a riferimento il valore catastale per determinare la plusvalenza (indipendentemente dal fatto che riduca riserve di utili o di capitali).

- Valore normale del bene assegnato: 100
- Valore catastale del bene assegnato: 95
- Valore fiscale del bene: 90
- Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 5 (95-90)
- Costo della partecipazione ante assegnazione: 90
- Costo della partecipazione post assegnazione: 0 (90 + 5 – 95)
- Differenza da assoggettare a tassazione: 0
- Costo fiscale del bene in capo al socio: 95.

SOTTOZERO PER I SOCI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE: TASSATO

I chiarimenti della circ. 37/E/2016

- Se il valore normale/catastale del bene assegnato risulta maggiore del costo fiscale della partecipazione (aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società), emerge un differenziale negativo per il quale trovano applicazione le regole ordinarie di tassazione;
- Questo differenziale è, infatti, attribuibile, ad esempio, alla circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società;
- Tassazione come utile di tale differenziale negativo (art. 47 co. 7 TUIR), eventualmente in maniera separata (art. 17 co. 1 lett. L) TUIR);
- Anche per le società in contabilità semplificata.

13% PER LA SOSPENSIONE LIBERA I SOCI

I chiarimenti ministeriali

- Circ. 37/E/2016;
- il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta determina l'irrelevanza in capo ai soci dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

Effetti per il socio di società di capitali: il socio assegnatario assoggetta a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società, ovvero al netto di:

1. Differenza tra valore normale/catastale e valore fiscale del bene +
2. Riserve in sospensione d'imposta annullate.

Effetti per il socio di società di persone: il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società incrementa il costo fiscale della partecipazione.

L'ATTUALE CONTESTO FISCALE

L'assegnazione agevolata in esame si inserisce in un quadro civilistico e fiscale influenzato da:

1. Rivalutazione dei beni di impresa nel bilancio 2020;
2. Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2021 e/o 2022;
3. Possibilità di godere della super ACE nel 2021, ma eventuale riversamento della stessa nel 2022 o 2023;
4. Determinazione del ROL con rilevanza dei dati fiscali.

RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA

Normativa di riferimento: art. 110 DL 104/2020.

Il contenuto della normativa: nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore al 2024, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Effetti per l'assegnazione:

- L'assegnazione potrebbe determinare il calcolo della plusvalenza in base ai valori storici, ante rivalutazione;
- Al fine di non disperdere i benefici dell'assegnazione agevolata, in base a un'interpretazione sistematica del combinato disposto della norma sulla rivalutazione e di quella sull'assegnazione agevolata, l'assegnazione eseguita entro il 2023 non va considerata come atto che comporta la decadenza della rivalutazione (circ. 37/E/2016, fatto salvo il 13% sulla riserva sospesa utilizzata).

RISERVA AMMORTAMENTI SOSPESI

Normativa di riferimento: art. 60 co. 7-bis DL 104/2020.

Il contenuto della normativa:

- I soggetti OIC, negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022, possono non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato;
- I soggetti che si avvalgono della facoltà in esame destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

Effetti per l'assegnazione: in assenza di aperture ministeriali, la riserva in esame, in quanto indisponibile, non potrebbe costituire la contropartita contabile dell'assegnazione.

RECUPERO DELLA SUPER ACE

- **Normativa di riferimento:** art. 19 commi 4 e 5 del DL 73/2021.
- **Il contenuto della normativa:** il recupero della Super ACE è previsto nel momento in cui vi siano riduzioni del patrimonio netto nel 2022 e/o nel 2023 per cause diverse dalle perdite di bilancio.
- **Assegnazione ai soci di beni in natura:** comportando la distribuzione di riserve ai soci, in assenza di una norma specifica di salvaguardia, le assegnazioni potrebbero causare la restituzione della Super ACE.
- **Compensazioni possibili:** se il livello del patrimonio netto rimane quanto meno inalterato per effetto di nuovi conferimenti dei soci e/o dell'accantonamento di utili (cfr. accantonamento degli utili del 2021 e del 2022), il recupero della Super ACE non è dovuto.

NUOVO ROL FISCALE

Il trattamento contabile dell'assegnazione: eventuale plusvalenza iscritta nella voce A5 del conto economico.

Effetti:

- incrementerebbe il Rol contabile;
- la plusvalenza non concorre però alla formazione del reddito imponibile e non influenza, quindi, il nuovo ROL fiscale (art. 96, co. 4 TUIR).

TRATTAMENTO CONTABILE ASSEGNAZIONE

Trattamento contabile dell'assegnazione:

- ininfluente ai fini della quantificazione delle agevolazioni per la società e per i soci;
- è suscettibile di determinare conseguenze significative sulla determinazione dell'ACE e deve essere attentamente valutato in sede di pianificazione dell'operazione.

ESEMPIO 4

Esempio:

- un immobile è iscritto in bilancio a 50.000 euro e ha un valore catastale di 150.000 euro e un valore normale di 200.000 euro;
- l'assunzione del valore catastale per la fiscalità della società e dei soci determina:
 - in capo alla società, un imponibile assoggettato all'imposta sostitutiva dell'8% di 100.000 euro (150.000 - 50.000);
 - in capo al socio, assumendo ad esempio che la società sia una SRL e che l'assegnazione avvenga con annullamento di riserve di utili, un dividendo in natura di 50.000 euro (150.000 - 100.000).

Queste conseguenze si producono indipendentemente dal trattamento contabile adottato.

SCelta CONTABILE

Impatti della scelta contabile:

- la società potrebbe adottare quale valore di assegnazione il valore corrente dell'immobile, rilevando una plusvalenza contabile di 150.000 euro e scaricando riserve per 200.000 euro, così come il suo valore storico, non rilevando alcuna plusvalenza contabile e annullando riserve per soli 50.000 euro.

Riversamento super ACE:

- la scelta contabile deve essere attentamente ponderata in relazione al regime di riversamento della super ACE;
- il riversamento opera solo a seguito di distribuzioni di riserve ai soci, tra le quali sono annoverate le riduzioni del patrimonio netto per attribuzioni in natura. In questo contesto, la scelta di ridurre riserve per 200.000 euro o per 50.000 euro a fronte dell'assegnazione dovrebbe presentare risvolti molto diversi in relazione al problema riversamento.

RIVERSAMENTO SUPER ACE

Il riversamento della super ACE non è obbligatorio se le riduzioni del 2023 sono controbilanciate da incrementi di pari ammontare.

Riprendendo l'esempio, se la società adotta quale valore di assegnazione il valore corrente di 200.000 euro, annullando riserve per pari importo, ma accantona nel 2023 l'utile del 2022 per 205.000 euro, nessun riversamento è dovuto: questo potrebbe consigliare di attendere, per la materiale esecuzione dell'operazione, l'approvazione del bilancio 2022, in modo da operare a bocce ferme.

Vero è che, se la società adotta quale valore di assegnazione il valore corrente, la plusvalenza contabile concorre a formare l'utile del 2023.

Tuttavia, questo utile formerebbe base ACE nel 2024 (esercizio di accantonamento), per cui, in assenza di altri incrementi nel 2023, ciò potrebbe determinare il recupero della super ACE nel 2023 (a suo tempo agevolata al 15%) e una maggiore ACE nel 2024, ma con il coefficiente ordinario dell'1,3%.

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

AMBITO SOGGETTIVO

SOCIETÀ INTERESSATE

- Società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili (o di beni iscritti in pubblici registri) e che entro il 30.9. 2023 si trasformano in società semplici.

Art. 73 co. 4 secondo periodo TUIR: per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

I SOCI DELLA SOCIETÀ SEMPLICE

CONDIZIONI (circ. 112/E/1999 + circ. 26/E/2016)

- All'atto della trasformazione la compagine sociale deve essere composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30.9.2022;
- È ininfluente che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del 30.9.2022.

LA DATA DI RIFERIMENTO

TRASFORMAZIONE ENTRO IL 30.9.2023: la data rilevante dovrebbe essere (anche per le società di persone) quella in cui vi è la pubblicità dell'avvenuta trasformazione.

Abuso del diritto: RM 101/E/2016.

Fattispecie in esame: scissione e trasformazione in società semplice.

Risposta AdE: non esiste abuso di diritto, in quanto l'operazione di scissione della società, con attribuzione alla società scissa delle partecipazioni finanziarie, e attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili, con contestuale trasformazione agevolata in società semplice di quest'ultima, è del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire, e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

BENI “TRASFORMATI”

PRESENZA DI ALTRI BENI

- Nella società trasformata possono essere presenti beni “non agevolabili”;
- Per questi la tassazione applicabile è quella ordinaria.

LA TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI

EFFETTI DELLA TRASFORMAZIONE

- Il valore assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società si aggiunge al costo fiscale delle partecipazioni;
- L'atto di trasformazione non interrompe il periodo quinquennale rilevante ai fini della determinazione dei redditi diversi.

I chiarimenti della circ. 26/E/2016

- La trasformazione non è neutrale dal punto di vista fiscale;
- Con particolare riferimento alle riserve costituite prima della trasformazione, si ritiene che le stesse siano da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole.

IMPOSIZIONE INDIRECTA PER ASSEGNAZIONI E TRASFORMAZIONI

ASSEGNAZIONI SENZA DEROGA IVA

RISCHIO DI CENSURE COMUNITARIE:

- non è previsto alcun regime speciale;
- gli atti di assegnazione ai soci sono equiparati a cessioni di beni (art. 2 co. 2 n. 6 DPR 633/72);
- ne discende l'applicabilità della normativa ordinariamente prevista per le suddette operazioni, sia in termini di assoggettamento o meno ad imposta, che del conseguente regime impositivo (cioè esenzione, aliquote ridotte, reverse charge ecc.).

ASSEGNAZIONE DI IMMOBILI

- **Normativa di riferimento:** art. 10 co. 1 nn. 8-bis e 8-ter DPR 633/72.
- **Regime di imponibilità o di esenzione:** dipende dalla natura dell'immobile (abitativo o strumentale per natura, in dipendenza della classificazione catastale), nonché dalle caratteristiche soggettive (impresa costruttrice, di ripristino, altro) della società che procede all'assegnazione.
- **Rivalsa obbligatoria:**
 - se l'assegnazione è in regime di imponibilità, la società assegnante dovrà addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario (assegnatario), non rientrando l'operazione tra quelle per le quali la rivalsa è facoltativa ex art. 18 del DPR 633/72;
 - possibile però reverse charge.

ASSEGNAZIONE NEL MONDO IVA

- **Assegnazione rilevante ai fini IVA (sia in regime di esenzione che di imponibilità):**
 - la società assegnante dovrà emettere fattura elettronica via SdI;
 - codice tipo documento TD01, all'interno del quale esporre, tra gli altri, i dati di riferimento (cognome, nome, codice fiscale o numero di partita IVA ecc.) del socio assegnatario.

ASSEGNAZIONE IN REVERSE CHARGE

- **Fattispecie in esame:** socio assegnatario soggetto passivo IVA e società assegnante che, al ricorrere delle condizioni di legge, applica l'IVA per opzione (es. assegnazione di un fabbricato strumentale per natura, da parte di una società che non lo abbia costruito o ristrutturato).
- **Soluzione:**
 - dovrà essere applicato il meccanismo del reverse charge (art. 17 comma 6 lett. a-bis) del DPR 633/72);
 - la fattura emessa in formato elettronico dall'assegnante dovrà esporre il codice natura operazione N6.4, al fine di essere integrata dal socio assegnatario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, ed essere annotata negli appositi registri IVA.

ASSEGNAZIONI FUORI CAMPO IVA

- Sono fuori campo IVA le assegnazioni di beni:
 - acquistati presso un soggetto privato o prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno;
 - per i quali non è stata detratta integralmente l'imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 DPR 633/72 (circ. 37/E/2016).

IMPOSTE INDIRETTE

Fabbricati abitativi			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"> • 4% se prima casa • 10% case non A/1, A/8 o A/9 • 22% A/1, A/8 o A/9 	€ 200	€ 200 + € 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + € 200
	Esente in assenza di opzione	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + € 50
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + € 50
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + € 50

IMPOSTE INDIRETTE

Fabbricati strumentali			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	€ 200	€ 200 + € 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + € 200
	Esente in assenza di opzione	€ 200	€ 200 + € 200
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + € 200
	Esente in assenza di opzione	€ 200	€ 200 + € 200
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	2%	€ 200 + € 200

BASE IMPONIBILE IVA

- Art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72.
- Base IVA = prezzo di acquisto.
- **Prezzo di acquisto:** non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.
- **Circ. 26/E del 2016.**

I CHIARIMENTI DI PRASSI

- **Base imponibile:**
 - prezzo di acquisto o, in mancanza, prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni di assegnazione;
 - non comprende il “ricarico” praticato sul mercato per quel bene, essendo la base imponibile costituita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della cessione (valore residuo);
 - comprende tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (spese detratte), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo;
 - deprezzamento per deterioramento fisico degli immobili, anche in dipendenza del grado di vetustà ...

FABBRICATO COSTRUITO

- **Fabbricato non acquistato ma costruito dal soggetto assegnante:** la base imponibile è costituita dal costo.
- **Effetti ulteriori della circ. 37/E/2016:** in mancanza assoluta del prezzo di acquisto originario o del costo, è ammessa la possibilità di determinare la base imponibile secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili (a condizione che esistano beni simili sul mercato), sulla base dei prezzi di mercato per il medesimo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile, evitando l'esame in dettaglio di quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo.

BASE IMPONIBILE E LEASING

- **Assegnazione post riscatto:** l'assegnazione dopo il riscatto assume rilevanza, ai fini dell'IVA, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto.
- **I chiarimenti di prassi:** circ. 26/E del 2016.

BASE IMPONIBILE CESSIONI AGEVOLATE

- **Cessioni agevolate:**
 - alle cessioni di beni ai soci si applica la disciplina IVA ordinaria, come descritta per le assegnazioni;
 - trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso, la base imponibile sarà determinata secondo le regole ordinarie contenute nel primo comma dell'art. 13 del DPR 633, ai sensi del quale costituisce base imponibile l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente, anche se ai fini delle imposte dirette si è optato per il metodo catastale.
- **I chiarimenti di prassi:** circ. 26/E del 2016.

RETTIFICA DETRAZIONE IVA ACQUISTI

- **Rettificazione dell'IVA detratta al momento dell'acquisto dipende:**
 - dal regime applicato in sede di assegnazione;
 - dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del periodo di tutela fiscale (dieci anni per i fabbricati).
- **La rettifica deve, quindi, essere operata per le assegnazioni:**
 - in regime di esenzione;
 - fuori campo IVA, limitatamente all'imposta assoluta sugli interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull'immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE E LEASING

- **Fattispecie in esame:** assegnazione di immobili acquisiti mediante contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione d'acquisto.
- **Computo del periodo decennale di rettifica della detrazione:**
 - occorre, di regola, fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice;
 - è da tale momento che, a norma dell'art. 19-bis 2, comma 8, del DPR 633 decorre il periodo decennale di tutela fiscale.
- **I chiarimenti di prassi:** circ. 26/E del 2016.

REGISTRO E IPO-CATASTALI

- **IMPOSTA DI REGISTRO:**
 - le aliquote proporzionali sono ridotte alla metà;
 - imposta minima per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili: 1.000 euro;
 - la riduzione alla metà dell'imposta di registro in sede di assegnazione trova, infatti, applicazione solo con riferimento alle aliquote proporzionali dell'imposta.
- **IPO-CATASTALI:** sono applicate in misura fissa (sempre, anche nel caso di cessione/assegnazione assoggettata ad IVA).

BASE IMPONIBILE IMPOSTA DI REGISTRO

- **Base imponibile per le assegnazioni/cessioni di immobili:** trovano applicazione le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni/cessioni.
- **Effetti:** nel caso in cui la società, ai fini dell'imposizione sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile per l'imposta di registro.
- **In assenza di opzione catastale:** base imponibile registro determinata ai sensi degli artt. 43 e 51 TUR (valore di mercato).

PREZZO VALORE

- **Opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili:** non può essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro.
- **Possibile però il prezzo valore:** resta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore, di cui all'art. 1, co. 497, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. circolare 29 maggio 2013, n. 18).
- **Esempio:** assegnazione di fabbricati abitativi in regime di esenzione, a soci persone fisiche.

FABBRICATO STRUMENTALE

- **Esempio:**
 - Beta SRL assegna un immobile non rivalutato categoria D/8
 - valore storico (al netto degli ammortamenti): 200.000
 - rendita catastale: 4.000
 - valore venale: 450.000
 - valore catastale (art. 52 co. 4 TUR) = 252.000 (4.000 × 63).

FABBRICATO STRUMENTALE

	Assegnazione imponibile IVA (per obbligo o per opzione)	Assegnazione esente IVA	Assegnazione fuori campo IVA
IVA	$450.000 \times 22\% = 99.000$	Esente	Fuori campo
Registro	200	200	$252.000 \times 2\% = 5.040$ al valore catastale $450.000 \times 2\% = 9.000$ al valore venale
Ipotecaria e catastale	200 + 200	200 + 200	200 + 200

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

RISCHIO DI CENSURE COMUNITARIE:

- non è previsto alcune regime speciale;
- gli atti di trasformazione in SS costituiscono destinazione di beni a finalità estranee all'impresa (art. 2 co. 2 n. 5 DPR 633/72).
- **Il contenuto dell'art. 2:** costituiscono cessioni di beni la destinazione di beni ad altre finalità estranee alla impresa, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19.
- **Codice tipo documento per la fattura elettronica:**
 - TD27 per assoggettamento ad IVA;
 - annotato nel solo registro delle fatture emesse.

IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA DI REGISTRO: le trasformazioni sono ordinariamente soggette ad imposta in misura fissa.

IPO – CATASTALI: le trasformazioni sono ordinariamente soggette ad imposta in misura fissa.

**Più vicini ai vostri clienti,
anche da molto remoto.**

Con i **software e i servizi gestionali in cloud** di Sistemi, il vostro ufficio non ha più confini. In ogni momento, potete condividere attività e documenti ovunque voi siate. Siete più comodi voi, sono più vicini i clienti.



sistemi.com

 **sistemi**[®]
PROFESSIONE INFORMATICA

NOODLES®