

Rag. Franco Falardi
Dott.ssa Paola Falardi
Dott. Francesco Falardi
Consulenza del lavoro: Luca Falardi

Rag. Angela Gambirasio
Rag. Andrea Lozza
Rag. Silvia Colleoni

Segreteria: Denise Colleoni

Bergamo, 06/02/2023

FEBBRAIO 2023 – ASSEGNAZIONE / CESSIONE / ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI A SOCI / IMPRENDITORI INDIVIDUALI: UN'OPPORTUNITÀ DA VALUTARE

con la collaborazione del Centro Studi SEAC

ULTIME NOVITÀ FISCALI

Ripristino invio semestrale dati STS 2023	<p>È stato pubblicato sulla G.U. 3.1.2023, n. 2 il Decreto che ripristina anche per il 2023 la periodicità semestrale per l'invio al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie delle persone fisiche. In particolare l'adempimento va effettuato entro il:</p> <p>2.10.2023 (il 30.9.2023 cade di sabato) per le spese relative al primo semestre 2023; 31.1.2024 per le spese relative al secondo semestre 2023.</p> <p>Va evidenziato che il DL n. 198/2022, c.d. "Decreto Milleproroghe" ha differito al 2024 l'obbligo di invio di tutti i corrispettivi giornalieri al STS tramite RT per assolvere, con un unico invio, sia la comunicazione delle spese sanitarie per la predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata, sia la comunicazione dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate.</p>
Decreto MEF 27.12.2022	
Definizione agevolata avvisi bonari	<p>In merito alla definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al 2019, 2020 e 2021 è stato precisato che:</p> <p>le somme risultanti dagli avvisi bonari vanno rideterminate (dal contribuente) considerando la sanzione ridotta del 3%;</p> <p>in caso di definizione agevolata di una rateazione in corso all'1.1.2023, la rideterminazione va effettuata considerando l'importo residuo all'1.1.2023, ossia al netto delle rate già versate entro il 31.12.2022;</p> <p>al fine dell'efficacia della definizione è tollerato un "lieve inadempimento" nel versamento di quanto dovuto ("tardività" non superiore a 7 giorni, lievi carenze nel versamento, tardivo versamento di una rata diversa dalla prima);</p> <p>in presenza di un piano di rateazione in corso all'1.1.2023 relativo ad un debito (originario) non superiore a € 5.000, il contribuente può beneficiare della nuova rateazione fino ad un massimo di 20 rate trimestrali.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate sul proprio sito Internet ha reso disponibile un foglio di calcolo (excel) quale "strumento di ausilio" per la definizione agevolata in esame.</p>
Circolare Agenzia Entrate 13.1.2023, n. 1/E	
RT e "Lotteria degli scontrini" istantanea	<p>È stato pubblicato sul sito Internet dell'Agenzia il Provvedimento di approvazione delle specifiche tecniche per l'adeguamento degli RT, da effettuare entro il 2.10.2023, al fine di consentire di generare il codice bidimensionale (QRcode) da riportare sul documento commerciale per la partecipazione alla "Lotteria degli scontrini".</p>
Provvedimento Agenzia Entrate 18.1.2023	

COMMENTI

ASSEGNAZIONE / CESSIONE / ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI A SOCI / IMPRENDITORI INDIVIDUALI: UN'OPPORTUNITÀ DA VALUTARE

La Finanziaria 2023 ha riproposto, a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva:

- a favore delle società di persone / capitali, l'assegnazione / cessione agevolata ai soci degli immobili, non utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa, nonché la trasformazione in società semplice delle immobiliari di gestione;
- a favore degli imprenditori individuali, l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale.

ASSEGNAZIONE / CESSIONE IMMOBILI AI SOCI

Possono procedere all'assegnazione agevolata le **società di capitali** (spa, sapa, srl) / **società di persone** (snc, sas), a prescindere dall'attività esercitata.

L'assegnazione è consentita anche alle società di fatto aventi ad oggetto l'esercizio di un'attività commerciale nonché alle società in liquidazione.

Soggetti beneficiari

Beneficiari dell'assegnazione sono i soggetti (persone fisiche e società), anche non residenti, che:

- rivestono la figura di **socio all'atto dell'assegnazione**;
- risultano **iscritti nel libro soci**, se prescritto, alla data del 30.9.2022 ovvero entro il 30.1.2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2022. Per le società prive del libro soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci al 30.9.2022 deve essere provata con un "idoneo titolo avente data certa".

Va considerato che:

- l'assegnazione è possibile anche in caso di **ingresso di nuovi soci successivamente al 30.9.2022**; in tal caso l'agevolazione interessa soltanto **coloro che erano soci a detta data**;
- la **percentuale di partecipazione del socio**, rilevante ai fini dell'agevolazione, è **quella esistente alla data dell'assegnazione**;
- il **subentro dell'erede** nella qualità di socio dopo il 30.9.2022 a seguito di accettazione dell'eredità non comporta la perdita dell'agevolazione, posto che il subentro non configura un'ipotesi di cessione volontaria della partecipazione. Di fatto, l'assegnazione può essere effettuata anche a favore dell'erede;
- in presenza di un **diritto di usufrutto**, la qualità di socio è rivestita dal nudo proprietario.

Beni oggetto di assegnazione

Possono essere assegnati ai soci gli immobili, **diversi da quelli strumentali per destinazione**, "non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa", ossia:

Strumentali per natura	Immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività. Trattasi dei beni dati in locazione / comodato a terzi o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa (se l'immobile strumentale per natura è utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività non è assegnabile).
Immobili merce	Beni alla cui produzione / scambio è diretta l'attività dell'impresa.
Immobili uso abitativo	"Beni patrimonio" che concorrono a formare il reddito ex art. 90, TUIR.

Le caratteristiche del bene devono essere verificate **all'atto dell'assegnazione**, a prescindere dalla data di acquisizione.

Sono **assegnabili** anche:

- gli immobili appartenenti alle **società di gestione immobiliare**;
- i **beni mobili iscritti in Pubblici registri non utilizzati come strumentali** per l'esercizio dell'attività (sono escluse dall'assegnazione le autovetture utilizzate dalle imprese che svolgono attività di **noleggio** delle stesse, gli aeromobili da turismo / imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole di addestramento al volo / navigazione).

Non possono essere **assegnati**:

- i **terreni** utilizzati da una società agricola per l'**attività di coltivazione / allevamento**.



Possono essere **assegnati i terreni concessi in locazione / comodato** al momento dell'assegnazione

- i **diritti reali** (ad esempio, **usufrutto e nuda proprietà**) e i **diritti edificatori**.



Se la società è titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, titolare della nuda proprietà avendo attribuito il diritto di usufrutto / abitazione al socio), la stessa può beneficiare dell'agevolazione in esame "liberandosi" del diritto parziale ed assegnando il bene al socio, posto che il bene fuoriesce dal patrimonio della società.

Modalità di assegnazione

L'assegnazione deve avvenire, **entro il 30.9.2023**, nel rispetto del **principio della par condicio tra i soci**, sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale. È possibile:

- assegnare un immobile in comunione tra i soci;
- usufruire dell'agevolazione anche con riferimento ad un bene assegnato nei confronti soltanto di alcuni soci e non necessariamente alla generalità degli stessi.

Considerato che gli immobili sono "**difficilmente divisibili**" la par condicio è comunque rispettata se ad un socio è attribuito un immobile agevolabile e agli altri è corrisposta una somma di denaro, che rappresenta una distribuzione di utili o una restituzione di capitale.



L'assegnazione richiede l'**annullamento di riserve** (di utili / di capitale) corrispondenti al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Ciò **non è necessario** per le **imprese in contabilità semplificata**.

Determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta

L'assegnazione richiede il versamento di un'imposta sostitutiva IRPEF/ IRES / IRAP pari all'**8% della differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto** del bene assegnato.

Imposta sostitutiva IRPEF / IRES / IRAP	⇒	{	Valore normale	meno	costo fiscalmente riconosciuto	}	x 8%
---	---	---	----------------	------	--------------------------------	---	------

Qualora **la società sia non operativa in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al momento dell'assegnazione l'imposta sostitutiva è **pari al 10,5%**.

Il valore normale dell'immobile assegnato va assunto in misura non inferiore al valore di mercato ovvero al valore catastale (è possibile attestarsi su un valore intermedio tra tali 2 valori).

Se per effetto dell'assegnazione sono **annulate riserve in sospensione d'imposta**, le stesse sono assoggettate ad un'**imposta sostitutiva del 13%** (ad esempio, riserva di rivalutazione non affrancata).

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dovuta per l'assegnazione va versata in 2 rate.

Prima rata (60%) → entro il 30.9.2023

Effetti dell'assegnazione sulla società

L'assegnazione agevolata:

- comporta il versamento dell'**imposta sostitutiva** (8% - 10,5%) ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, che consente di **evitare la tassazione ordinaria della plusvalenza** (ovvero del ricavo, per i beni merce). Inoltre è prevista la corresponsione di un'imposta sostitutiva (13%) anche per le riserve in sospensione d'imposta annullate;
- **ai fini IVA** configura una fattispecie di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con conseguente applicazione delle disposizioni in materia di **autoconsumo**. In tale ambito non opera alcuna agevolazione e pertanto:
 - **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (esente / imponibile) l'assegnazione dell'immobile per la quale all'atto dell'**acquisto l'imposta è stata detratta**;
 - **non rientra nel campo di applicazione dell'IVA** l'assegnazione dell'immobile per la quale all'atto dell'**acquisto l'imposta non è stata detratta**;

Per i beni la cui **assegnazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA**, per verificare l'imponibilità o meno va fatto riferimento all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) e 8-ter), DPR n. 633/72, distinguendo i casi in cui si è presenza di un immobile abitativo o strumentale.



In caso di **assegnazione esente va operata la rettifica della detrazione** dell'IVA a credito, in misura pari ai decimi mancanti al compimento del decennio dall'acquisto.

La **rettifica** interessa anche i beni assegnati **fuori campo IVA** relativamente agli interventi incrementativi effettuati sull'immobile;

- determina la riduzione alla metà dell'**imposta di registro** (se dovuta in misura proporzionale) e dell'**imposta ipotecaria e catastale in misura fissa**.

Se l'assegnazione è effettuata fuori campo IVA, l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale del 4,5% per i fabbricati abitativi (1% se prima casa) e le imposte ipocatastali nella misura di € 50 ciascuna.

Per i fabbricati strumentali non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione e le aree edificabili, l'imposta di registro è dovuta nella misura del 2% e le imposte ipocatastali nella misura di € 200 ciascuna.

Effetti dell'assegnazione sui soci

In merito agli effetti dell'assegnazione in capo al socio, va innanzitutto evidenziato che **la data** in cui la stessa interviene rappresenta il **momento iniziale ai fini della rilevanza della plusvalenza in caso di successiva cessione** (da parte di quest'ultimo) dell'immobile assegnato.

Così, ad esempio, se l'assegnazione riguarda un immobile che per il socio non costituisce "abitazione principale", il quinquennio al cui superamento la plusvalenza da cessione è irrilevante decorre dalla data dell'assegnazione.

In merito agli effetti in capo ai soci merita evidenziare che l'Agenzia delle Entrate, in occasione della disciplina introdotta dalla Finanziaria 2016, ha precisato quanto segue.

Socio di società di capitali

A prescindere dall'entità delle riserve annullate contabilmente, si realizza **un dividendo da assoggettare a tassazione** pari al valore normale / catastale del bene assegnato, al netto dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società pari alla somma dei valori risultanti:

- dalla differenza tra il valore normale / catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (imposta

sostitutiva 8% - 10,5%);

- delle riserve in sospensione d'imposta annullate (imposta sostitutiva 13%).

Socio di società di persone / srl trasparente

È irrilevante l'importo già assoggettato a tassazione da parte della società (imposta sostitutiva).

Il socio assegnatario **ridetermina il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**, incrementando il costo "originario" dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e poi riducendolo in misura pari agli utili "ricevuti" (pari al valore normale / catastale del bene agevolato).

Anche per i soci di società di persone, se il **valore normale / catastale del bene assegnato risulta maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione aumentato** della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (c.d. "sottozero"), **l'eccedenza è tassata in capo al socio assegnatario, quale utile, "nei modi ordinari"** (eventualmente tassabile separatamente).

La rilevanza del c.d. "sottozero" si riscontra anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da **società in contabilità semplificata**.

ESTROMISSIONE IMMOBILI IMPRESA INDIVIDUALE

Soggetti interessati

L'estromissione agevolata può essere effettuata dai soggetti che **al 31.10.2022 risultano in possesso della qualifica di imprenditore individuale e la mantengono fino all'1.1.2023**, comprese le imprese che alle predette date sono in liquidazione. L'estromissione è consentita a **prescindere dal regime contabile** adottato e **può essere operata** anche:

- dall'**erede** dell'imprenditore deceduto dopo il 31.10.2022, a condizione che abbia **proseguito in forma individuale** l'attività del de cuius;
- dal **donatario dell'azienda che ha proseguito in forma individuale** l'attività del donante.

Non possono avvalersi dell'estromissione:

- i soggetti per i quali **all'1.1.2023 la qualifica di imprenditore è venuta meno**, ossia coloro che hanno cessato l'attività con conseguente chiusura della partita IVA al 31.12.2022;
- l'imprenditore individuale che ha **concesso l'unica azienda in affitto / usufrutto prima dell'1.1.2023**, posto che per la durata dell'affitto / usufrutto la qualifica di imprenditore è "sospesa";
- **l'unico socio di una società di persone** che, non avendo provveduto alla ricostituzione della pluralità dei soci, non ha "trasformato" la società in ditta individuale entro il 31.10.2022.

Per i **contribuenti forfetari**, potenzialmente ammessi all'estromissione, tale operazione **non risulta interessante**, considerato che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E "**le plusvalenze e le minusvalenze realizzate effettuate in corso di regime non [hanno] alcun rilievo fiscale, anche se riferite a beni acquistati negli anni che hanno preceduto l'adozione del regime forfetario**".

Per tali soggetti, quindi, il passaggio dell'immobile alla sfera privata non comporta il realizzo di una plusvalenza, come peraltro confermato dalla stessa Agenzia nella Risposta 7.10.2019, n. 391. Infatti "**l'estromissione dei beni ... non assume alcuna rilevanza fiscale, in quanto la relativa plusvalenza è realizzata in vigenza di cd. regimi forfetari**".

Immobili oggetto di estromissione

Possono essere estromessi gli **immobili strumentali** (per natura / destinazione) **posseduti al 31.10.2022**.

Strumentali per natura	Immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (possono essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero anche se dati in locazione / comodato a terzi).
-------------------------------	--

Strumentali per destinazione	Immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale (possono essere estromessi solo quelli utilizzati in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'attività).
-------------------------------------	--

Poiché la "strumentalità" dell'immobile **va verificata al 31.10.2022** se lo stesso, successivamente a tale data, è concesso in uso a terzi, non viene meno la possibilità di procedere all'estromissione.

Possono **essere estromessi anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione** (ad esempio, con il coniuge), **limitatamente alla propria quota di spettante**.

Modalità di esercizio dell'estromissione

L'estromissione:

- va effettuata entro il **31.5.2023**, con annotazione nei libri contabili ed emissione di una fattura elettronica (se l'estromissione è imponibile / esente IVA);
- ha **effetto dall'1.1.2023**.

Determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta

L'estromissione richiede il versamento di un'imposta sostitutiva IRPEF / IRAP pari all'**8% della differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto** dell'immobile da estromettere.

Imposta sostitutiva IRPEF / IRAP	⇒	{	Valore normale	meno	Valore fiscalmente riconosciuto	}	x	8%
-------------------------------------	---	---	----------------	------	------------------------------------	---	---	----

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dovuta per l'estromissione va versata in 2 rate.

Prima rata (60%)	→	entro il 30.11.2023
Seconda rata (40%)	→	entro il 30.6.2024

Riflessi IVA dell'estromissione

Ai fini IVA l'estromissione rappresenta una **destinazione dell'immobile a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa. In tale ambito impositivo, non essendo previste agevolazioni, alla stessa sono applicabili le **regole ordinarie** e di conseguenza:

- **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (esente / imponibile) l'estromissione dell'immobile per il quale all'atto dell'**acquisto l'imposta è stata detratta** integralmente / parzialmente;
- **è fuori campo IVA** l'estromissione dell'immobile per il quale all'atto dell'**acquisto l'imposta non è stata detratta** (acquisti ante 1973 / da privati / immobile apportato dall'imprenditore).



Se l'estromissione **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (operazione imponibile / esente) va **emessa una fattura elettronica per "autoconsumo" entro il 31.5.2023**.