



FINANZIARIA 2023

ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE AI SOCI

Guido Brotto notaio in Lecco

PREMESSA

La finanziaria 2023 ha ripresentato una misura attesa dai soggetti economici che subiscono penalizzazioni derivanti dalla disciplina delle società di comodo e più in generale da coloro che intendono estromettere determinati beni dal regime di impresa.

La norma (art. 1, commi 100 – 105 L. 197/2022) riapre quindi i termini per l'assegnazione, cessione agevolata ai soci nonché per l'estromissione dei beni da ditte individuali e, infine, la trasformazione agevolata in società semplice.

L'argomento è vasto e il tempo è poco quindi oggi analizzeremo principalmente l'aspetto più complesso della disciplina ossia l'assegnazione agevolata ai soci, la quale presenta diverse particolarità fiscali per le quali il notaio deve prestare attenzione.

La disciplina crea un leggero imbarazzo al notaio in quanto vi sono determinati aspetti fiscali che vanno al di fuori della competenza specifica notarile. Per questo motivo sarà necessario interpellare il fiscalista della società per ottenere le necessarie informazioni per redigere l'atto.



TERMINI

Il termine per gli atti di assegnazione (o cessione agevolata) è per ora fissato al 30 settembre 2023.

SCOPO DELLA NORMA

La disciplina fiscale penalizza le società di comodo ossia presenta delle specifiche norme di sfavore per immobili non strumentali posseduti da società ma utilizzati dai soci.

In particolare il godimento di un bene appartenente alla società da parte dei soci e dei familiari può costituire reddito diverso nei riguardi dell'utilizzatore e quindi ciò dà luogo ad un allargamento della base imponibile sul quale calcolare l'IRPEF.

Inoltre, i costi per il mantenimento dei beni stessi non sono considerati inerenti e, pertanto, sono costi indeducibili.

Da qui la necessità di creare una norma di favore che consenta ai soci di estromettere dalla società i beni non strumentali – che si caratterizzano per una scarsa connotazione industriale - ad essa intestati ma che vengono fruiti dai soci a titolo personale.

Il favore della norma è rappresentato dalla riduzione del carico fiscale a carico del socio in quanto l'assegnazione è un atto realizzativo.

CARATTERISTICHE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si definisce a più comparti in quanto si dedica sia alle imposte dirette sia alle imposte indirette (salvo quanto dirò poi sull'IVA).

L'agevolazione si caratterizza anche per essere cumulabile ossia è possibile, ad esempio, cumulare l'agevolazione in esame con l'agevolazione prima casa o, ancora, con le agevolazioni agricole.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Va chiarito fin da ora che la norma non prevede alcuna specifica disposizione ai fini IVA in quanto ciò sarebbe incompatibile con il diritto comunitario.



IMPOSTE A CARICO DELLA SOCIETÀ



Nelle imposte dirette l'agevolazione consente di sostituire l'IRES e l'IRAP a carico della società con un'imposta sostitutiva con un'aliquota pari all'8% per le società operative, ovvero del 10,5% per le società considerate non operative in uno dei tre periodi precedenti a quello dell'assegnazione.

L'imposta sostitutiva deve essere applicata sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

La disciplina consente di optare in luogo del valore normale il valore catastale e ciò consente di abbattere la base imponibile.

IMPOSTE A CARICO DEL SOCIO

L'assegnazione determina un impatto fiscale a carico dei soci e questo è variabile e dipende essenzialmente dalla tipologia e dalla natura delle riserve utilizzate a fronte dell'assegnazione.

Ad esempio se vengono assegnate riserve di utili il socio assegnatario subisce un carico fiscale più elevato in sede di assegnazione e quindi, in tal caso, potrebbe essere più conveniente la cessione.

Infatti nel diverso caso della cessione onerosa dei beni ai soci non avremo alcuna tassazione.

La base imponibile dell'imposta a carico del socio deve essere ridotta della base imponibile utilizzata per l'imposta sostitutiva.

ASSEGNAZIONE CON RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di capitale, il valore assegnato determinerà una riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta dal socio.

Si avrà tassazione nella sola ipotesi dove il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione risulti inferiore rispetto al valore contabile della riserva assegnata. L'eccedenza è soggetta quindi a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario.



ESEMPIO DI ANNULLAMENTO RISERVE DI CAPITALE:

- Valore normale assegnato: 100
- Valore catastale del bene assegnato: 90
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione: 70
- valore riserve di capitale annullate: 100
- Costo della partecipazione ante assegnazione pari a 60

In tal caso, dopo l'assegnazione la situazione in capo al socio sarà la seguente: -10 ($60+20-90$) ossia il costo della partecipazione (60) maggiorato della differenza assoggetta ad imposta sostitutiva (20), diminuito del valore catastale del bene assegnato (90). Poiché il valore catastale è maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, l'eccedenza ridotta della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società è soggetta a tassazione nei modi ordinari.



ASSEGNAZIONE CON RIDUZIONE DI RISERVE DI UTILI

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale (o catastale) del bene e la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorre al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari (ossia l'assegnazione nei limiti suddetti viene tassata come distribuzione di utile).

ESEMPIO DI ANNULLAMENTO RISERVE DI UTILI:

- Valore normale assegnato: 100
- Valore catastale del bene assegnato: 90
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione: 70
- valore riserve di capitale annullate: 100
- Base imponibile imposta sostitutiva: 90 (valore catastale se optato) – 70 (valore contabile): 20
- Costo della partecipazione ante assegnazione e post assegnazione pari a 30 (ossia rimane inalterato)
- Importo da tassare come dividendo: 70 (90-20)
- Costo fiscale del bene in capo al socio 90 (però si tassa 70 perché posso diminuire la base imponibile con la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva)

NOTA IMPORTANTE SULLA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA

Va ben sottolineato che la trasformazione in società semplice determina una fattispecie realizzativa e ciò genera imposta a carico del socio.



IMPOSTE INDIRETTE

La norma contempla un'agevolazione anche sul fronte dell'imposte di registro, prevedendo l'applicazione di una riduzione del 50% delle aliquote ordinarie e l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

IN PARTICOLARE LE ALIQUOTE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO SONO:

1%

PER LA PRIMA CASA

7,5%

PER I TERRENI AGRICOLI

2%

PER ASSEGNAZIONI DI
BENI COMMERCIALI
di cui all'art. 4, lett. d)
n. 2 TAR. I TUR

4,5%

PER TUTTI GLI ALTRI
IMMOBILI



NOTA BENE

È possibile avvalersi dell'agevolazione per tutti i comparti impositivi o solo parte di essi.

ELEMENTI COSTITUTIVI PER USUFRUIRE DELLA DISCIPLINA AGEVOLATA

I requisiti devono ricorrere tutti e congiuntamente (è sufficiente che manchi un requisito e non sarà possibile accedere alla disciplina agevolativa).

REQUISITI SOGGETTIVI

SOGGETTO ASSEGNANTE:

Solo società commerciali (quindi sono escluse le cooperative e le società semplici).
Le società possono essere anche in liquidazione.

SOGGETTO ASSEGNATARIO/CESSIONARIO:

L'assegnatario o il cessionario deve essere socio di una società commerciale (anche in liquidazione) con esclusione quindi delle società cooperative e delle società semplici.
I soci devono essere iscritti a libro soci (se prescritto) entro il 30 settembre 2022.
Per le società senza libro soci si fa riferimento alla pubblicità commerciale nel registro imprese.
I soci possono essere sia persone fisiche sia persone giuridiche (anche cooperative).

PRINCIPI DELLE ASSEGNAZIONI

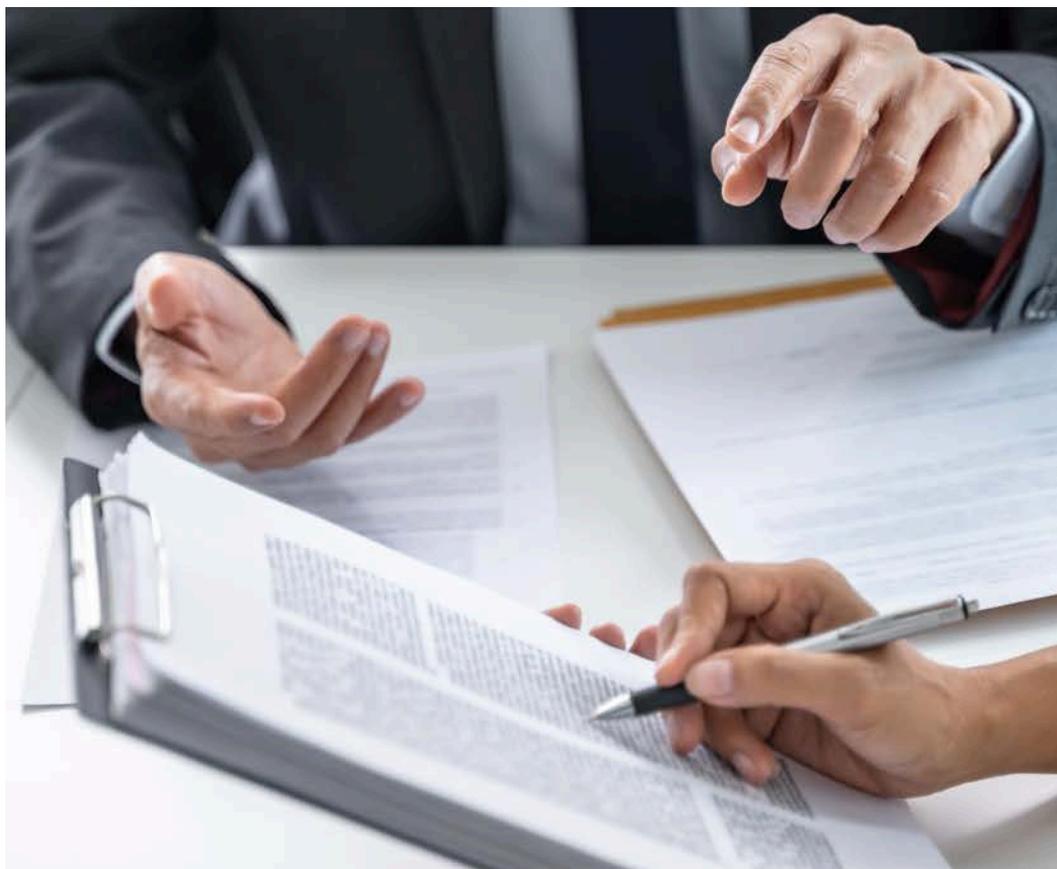
Par condicio tra tutti i soci ossia normalmente il compendio immobiliare deve essere assegnato ai soci in proporzione delle loro quote di partecipazione. Tuttavia, con il consenso di tutti i soci è possibile derogare alla *par condicio*.

In alternativa, alla deroga è possibile assegnare ad esempio ad un socio un immobile a un altro denaro. È possibile anche l'accollo di passività.

Ovviamente l'usufruttuario di quota sociale non ha diritto all'agevolazione in quanto non è socio.



BENI OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE



La disciplina delimita il perimetro applicativo delle agevolazioni agli immobili non strumentali, ossia gli immobili non utilizzati per l'esercizio dell'attività aziendale.

L'acquisto dei beni può essere avvenuto anche dopo il 30 settembre 2022.

Si devono quindi ritenere esclusi i beni immobili strumentali per destinazione e i beni immobili strumentali per natura utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività di impresa.

Si precisa che i beni immobili strumentali per natura non utilizzati per l'esercizio dell'attività di impresa possono formare oggetto di assegnazione o cessione agevolata. Esempio: un capannone industriale locato o concesso in comodato a terzi.

POSSONO QUINDI FORMARE OGGETTO DI ASSEGNAZIONE / CESSIONE:

- i c.d. beni merce

- I terreni agricoli ed edificabili

- i fabbricati strumentali per natura non utilizzati perché concessi in godimento a terzi

- i beni immobili c.d. a “patrimonio”

ASSEGNAZIONE: ATTO DERIVATO

L'assegnazione rappresenta un atto
esecutivo a deliberare di:

- Distribuzione di utili o riserve disponibili

- Liquidazione della società

- Riduzione reale del capitale sociale

- Recesso/esclusione socio



IMPOSIZIONE INDIRETTA IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Le assegnazioni possono essere soggette anche IVA alla pari delle cessioni, **salvo nei casi in cui l'atto di provenienza porti un atto a registro o un atto a IVA con iva indetraibile.**

Nell'ambito degli acquisti a registro si possono avere quindi:

- casi del n. 8-bis art. 10 IVA a registro;
- casi di beni ove il venditore della società assegnante era un soggetto privato ovvero casi di acquisto con IVA senza detrazione dell'IVA oppure con beni acquistati in data anteriore al 1972 (prima dell'entrata dell'IVA).

In tali casi, quindi, l'atto andrà a registro.

Qualora l'atto di assegnazione sia soggetto ad IVA, in assenza di un prezzo, va individuata una base imponibile ai fini IVA.

La fattispecie va ricondotta nel c.d. "autoconsumo", pertanto, la base imponibile è costituita dal prezzo di costo dei beni nel momento in cui si effettua l'operazione (art. 13., comma 2, lett. c) D.P.R. 633/1972.

Aliquote IVA: si applica la disciplina ordinaria senza alcuna riduzione.

In particolare per determinare la base imponibile ai fini IVA si fa riferimento:

- al prezzo pagato per l'acquisto del bene oggetto di assegnazione;
- il suddetto prezzo va incrementato delle spese di riparazione/completamento per le quali sia stata operata la detrazione dell'IVA;
- poi si svaluta l'importo come sopra determinato per tenere conto del deprezzamento subito dal bene nel tempo.

Va precisato, tuttavia, che un immobile acquistato a registro e poi ristrutturato con spese di ristrutturazione importanti per le quali l'IVA sia stata detratta, l'assegnazione sarà assorbita dall'IVA; esempio la società acquista un C/1 che poi cambia destinazione in D/8 in forza di lavori di ristrutturazione con IVA detratta.



IMPOSTE INDIRETTE IMPOSTA DI REGISTRO

L'agevolazione, come abbiamo visto, consiste nello sconto del 50% sulle aliquote vigenti.

La base imponibile ordinaria è rappresentata dal valore normale.

In alternativa, è possibile optare il valore catastale in ogni caso (quindi anche per beni non abitativi e anche quando l'assegnatario è una persona giuridica).

NOTA BENE: l'imposta di registro l'applicheremo sempre su una base imponibile pari alla base imponibile usata per calcolare l'imposta sostitutiva.

PECULIARITÀ NELL'APPLICAZIONE DEL VALORE CATASTALE

La richiesta di avvalersi del valore catastale deve essere fatta dalla società assegnante e non dalla parte assegnataria.

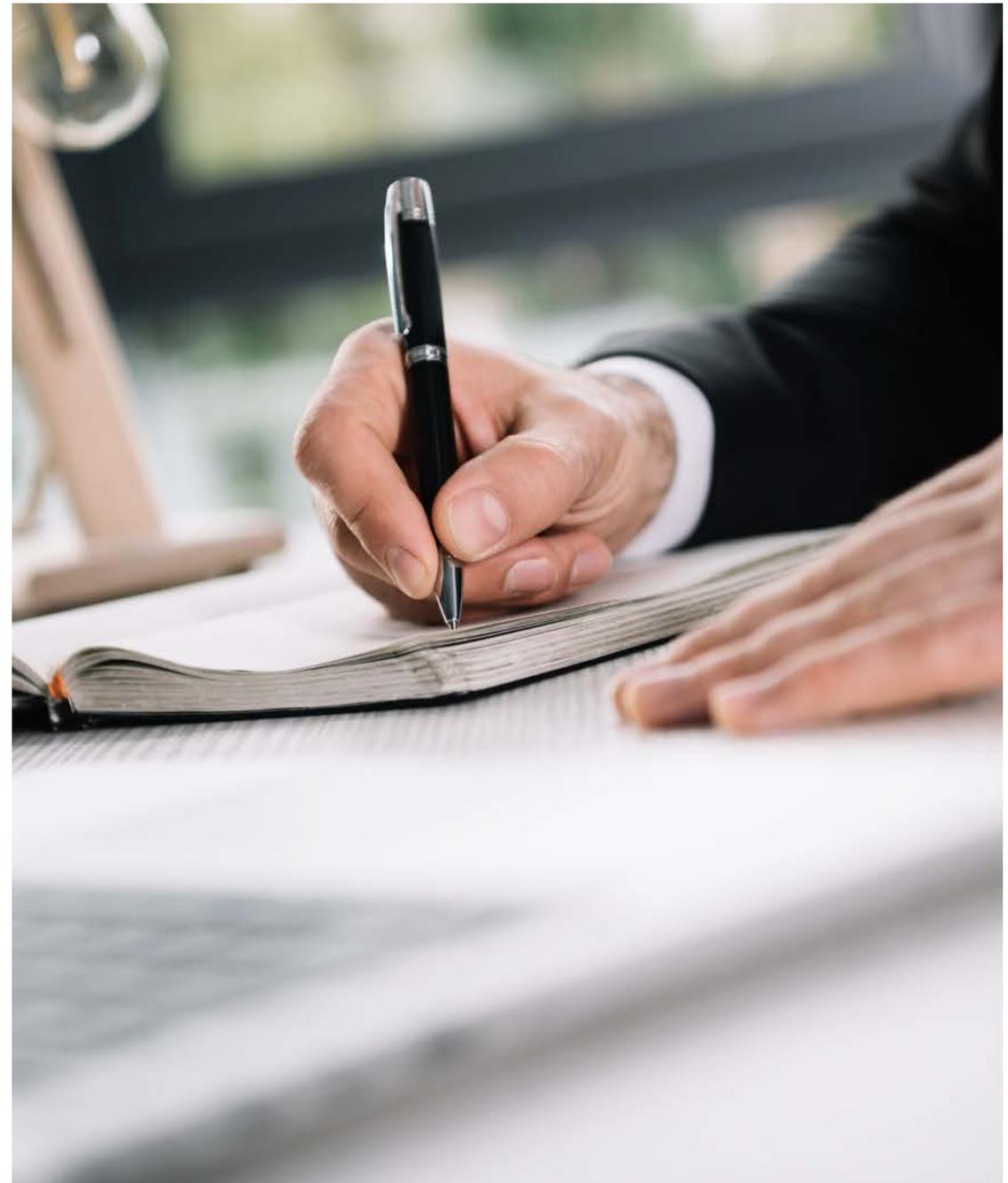
Nell'atto dovranno risultare due valori: 1) il valore normale; 2) il valore catastale (cioè la base imponibile per l'imposta di registro forfettizzata).

Il valore catastale si applica a tutti i beni immobili secondo le regole della valutazione automatica.

È comunque necessario opzionare dall'assegnatario o dal cessionario il c.d. prezzo valore, ove vi siano i presupposti per farlo, quanto meno per ottenere la riduzione dell'onorario repertoriale al 70%.

IMPOSTE INDIRETTE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute sempre in misura fissa (quindi nei casi di cui al n. 8-ter art. 10 IVA dove è previsto il 3% di ipotecaria e l'1% di catastale pagheremo sempre le fisse).





Per determinare quale disciplina applicare va verificato l'atto di acquisto se è stato fatto ad IVA o ad imposta di registro.

Se la società ha acquistato l'immobile a IVA va chiesto al fiscalista se l'IVA è stata detratta o meno.

Sulla base di questa analisi possiamo ricavare i seguenti principi:

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE BENI ABITATIVI

SOCIETÀ ASSEGNANTE	ATTO DI PROVENIENZA	REGIME IVA ATTO DI ASSEGNAZIONE	IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE
Qualunque	Atto a registro o IVA non detratta	Fuori campo IVA	50+50
Impresa costruttrice nei 5 anni	IVA detratta	Atto a IVA imponibile	200+200
Impresa costruttrice dopo 5 anni	IVA detratta	n. 8-bis atto a IVA esente	50+50
Impresa costruttrice dopo 5 anni	IVA detratta	n. 8-bis atto a IVA per opzione	200+200
Impresa non costruttrice	Atto a registro o IVA non detratta	Fuori campo IVA	50+50

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE BENI STRUMENTALI

SOCIETÀ ASSEGNANTE	ATTO DI PROVENIENZA	REGIME IVA ATTO DI ASSEGNAZIONE	IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE
Qualunque	Atto a registro o IVA non detratta	Fuori campo IVA	50+50
Impresa costruttrice nei 5 anni	IVA detratta	Atto a IVA imponibile	200+200
Impresa costruttrice dopo 5 anni	IVA detratta	n. 8-bis atto a IVA esente	200+200
Impresa costruttrice dopo 5 anni	IVA detratta	n. 8-bis atto a IVA per opzione	200+200
Impresa non costruttrice	Atto a registro o IVA non detratta	Fuori campo IVA	50+50

ASSEGNAZIONE TERRENI AGRICOLI

SOCIETÀ ASSEGNANTE	ATTO DI PROVENIENZA	REGIME IVA ATTO DI ASSEGNAZIONE	IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE
Qualunque	NON RILEVANTE	Fuori campo IVA	50+50
Qualunque con assegnatario coltivatore diretto	NON RILEVANTE	Fuori campo IVA	200+200

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA TERRENI EDIFICABILI

SOCIETÀ ASSEGNANTE	ATTO DI PROVENIENZA	REGIME IVA ATTO DI ASSEGNAZIONE	IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE
Qualunque	Assente o IVA non detratta	Fuori campo IVA	50+50
Qualunque	IVA detratta	Imponibile	200+200

NELLE ASSEGNAZIONE A IVA POSSO AVERE ANCHE TRE VALORI DA INDICARE

Valore normale (rilevante ai fini della tassazione personale del socio).

Valore catastale ove opzionato (rilevante per le imposte indirette e per l'imposta sostitutiva).

Valore IVA (rilevante per determinare la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto).



RIEPILOGO

Una volta quindi riassunta la disciplina è importante precisare quali verifiche dovrà fare il notaio per istruire correttamente l'atto.

In primo luogo per l'assegnazione va preso in considerazione che non può esistere un atto autonomo di assegnazione in quanto il detto atto è sempre un atto derivato da altro rapporto (come visto sopra):

- delibera di assegnazione di utili o di riserve;
- recesso;
- riduzione reale del capitale (in tal caso bisogna mettere in atto l'operazione entro il 30 settembre 2023 tenuto conto del termine di opposizione a favore dei creditori).

Quindi l'assegnazione ha natura di atto esecutivo rispetto alle delibere appena citate.

Al fine di individuare il corretto regime fiscale è necessario:

- 01** | Verificare la presenza o meno dei requisiti IVA: soggettivo, oggettivo e territoriale.
- 02** | Verificare l'atto di provenienza: 1) ipotesi di atto registro; 2) ipotesi di atto IVA esente; 3) ipotesi di IVA indetraibile (come ad esempio il caso dell'acquisto di bene abitativo da parte di società non immobiliari – art. 19-bis1 IVA).
- 03** | Verificare la tipologia del bene assegnato.
- 04** | Natura del soggetto assegnante: costruttore, non costruttore.

- 05** | Data fine lavori: + o – 5 anni.
- 06** | La rappresentazione contabile deve essere verificata su un bilancio effettivamente approvato.
- 07** | Agevolazione in capo al socio assegnatario.
- 08** | Spese incrementative (per determinare la base imponibile IVA: ove applicabile).

PIANO CONTABILE DELL'OPERAZIONE DI ASSEGNAZIONE

L'assegnazione impatta sullo stato patrimoniale della società:

- nello stato patrimoniale – colonna attivo - va eliminata un immobilizzazione (beni strumentali) oppure una rimanenza (beni merce);
- nel patrimonio netto devo eliminare o capitale o riserve (ma non tutte: ad esempio riserva legale, riserva sovrapprezzo o riserva da rivalutazione devo stare attento ai limiti legali);
- l'unico caso dove non ci si deve preoccupare di cosa si sta eliminando è la liquidazione finale;
- il principio contabile comunque da prendere in considerazione è che quanto si cancella dalla colonna dell'attivo ciò andrà simmetricamente fatto sulla colonna del passivo (quindi le riserve devono essere capienti).

ATTENZIONE ALL'ILLEGALE RIPARTIZIONE DELLE RISERVE

- Art. 2627 c.c.: *“Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, gli amministratori che ripartiscono utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono».*
- Art. 2433 c. 2 c.c.: *“Non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato».*
- Art. 2478-bis c.c.: *«Possono essere distribuiti esclusivamente gli utili realmente conseguiti e risultanti da bilancio regolarmente approvato».*

Pertanto le riserve che si possono utilizzare per questa manovra contabile devono essere preesistenti: non è possibile colpire riserve create ad hoc per l'operazione.



RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

La riserva in sospensione d'imposta è una posta ideale del patrimonio netto, la cui tassazione è stata rinviata, parzialmente o totalmente, al momento della sua distribuzione, ovvero a quello in cui si verifica uno dei presupposti che determinano il venir meno del regime di sospensione.

Le riserve in sospensione d'imposta possono essere utilizzate in sede di assegnazione previa affrancazione pagando un ulteriore 13%.



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Guido Brotto notaio in Lecco



POLO NOTARILE
ZUCCHETTI



Libera il potenziale del tuo studio notarile

Sede operativa

Via della Bufalotta, 378

00139 Roma

T +39 06 893981

E commerciale@polonotarilezucchetti.it

Sede legale

Via Enrico Fermi, 134

36100 Vicenza

T +39 0444 346211

www.polonotarilezucchetti.it

www.zucchettisoftwaregiuridico.it