



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Novità fiscali di inizio anno 2023

NUOVA ASSEGNAZIONE AGEVOLATA AI SOCI

Roberto Guzzi

17 gennaio 2023



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



LA NORMA

Art. 1 - Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni delle imprese individuali (comma 100)

Norma	Commento
<p>100. 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, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa possono applicare le disposizioni del presente comma e dei commi da 101 a 105 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformano in società semplici.</p>	<p>In particolare, il comma 100 <u>individua i destinatari di tale agevolazione che assegnino o cedano ai soci beni immobili, diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.</u> Le medesime norme si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformino in società semplici.</p> <p>Le agevolazioni previste si applicano a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ <u>le cessioni o assegnazioni siano avvenute entro il 30 settembre 2023;</u>▪ <u>tutti i soci siano iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022</u> ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Soggetti assegnatari – Casi particolari

Intestazioni fiduciarie

Se la **società fiduciaria risulta essere socia al 30 settembre 2022** e se è dimostrabile che il rapporto fiduciario è di data anteriore → sussiste la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Situazioni di usufrutto e di nuda proprietà

L'individuazione della qualità di socio deve necessariamente risultare riferita al **soggetto titolare della «nuda proprietà»**.

Eredi del *de cuius*

Gli eredi che subentrano al *de cuius* (**socio alla data del 30 settembre 2022**) hanno la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Art. 1 - Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni delle imprese individuali (comma 101)

Norma	Commento
<p>101. <u>Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti</u> a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione. <u>Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.</u></p>	<p>Il comma 101 individua in primo luogo la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva, ovvero la differenza tra il <u>valore normale</u> dei beni assegnati e il loro <u>costo fiscalmente riconosciuto</u>. <u>L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP ha un'aliquota dell'8%, che cresce al 10,5%</u> per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. In assenza di tale agevolazione il regime ordinario applicabile sarebbe: 24% di Ires, la tassazione progressiva Irpef, nonché l'aliquota del 3,9% di Irap salvo maggiorazione settoriale o regionale.</p> <p>Invece, l'aliquota è fissata nella misura del <u>13% per le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci.</u></p>

Art. 1 - Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni delle imprese individuali (comma 102)

Norma	Commento
<p>102. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, 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 comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o, in alternativa, ai sensi del primo periodo del presente comma, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.</p>	<p>Il comma 102 chiarisce i criteri di determinazione del valore normale, necessario per la determinazione della base imponibile. <u>Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, 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 dalle norme in tema di imposta di registro.</u></p> <p>Si fa riferimento in particolare ai criteri e alle modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.</p> <p>Il comma 4, primo periodo, dell'articolo 52 del Testo Unico dell'imposta di registro prevede che la rendita dominicale (per i terreni) e la rendita catastale (per i fabbricati) moltiplicati per specifici coefficienti (rispettivamente 75 e 100) ed aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito non danno luogo a rettifica di valore ai fini della predetta imposta.</p>

Art. 1 - Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni delle imprese individuali (commi 104-105)

Norma	Commento
<p>104. Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 100 a 102, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.</p> <p>105. Le società che si avvalgono delle disposizioni dei commi da 100 a 104 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.</p>	<p>Il comma 104 stabilisce che le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili alle assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 1 a 3 sono ridotte alla metà (in via generale dal 9% al 4,5%) e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa (in luogo dell'aliquota del 2% per le imposte ipotecarie e dell'1% per quelle catastali).</p> <p>Quanto al versamento dell'imposta il comma 105 precisa che esso deve avvenire in due rate: <u>il 60 per cento entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023</u> secondo le norme generali sui versamenti (di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241). Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.</p>

Imposte indirette

IVA

Nessuna specifica agevolazione – atti di assegnazione ai soci → equiparati a cessioni di beni.
No IVA per assegnazioni di beni che non avevano generato detrazioni al momento dell'acquisto.

Imposta di registro

Riduzione al 50% delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione (o cessione) eventualmente soggetti.

Ipotecarie e catastali

Sempre dovute in misura fissa (anche per le cessione e le assegnazione assoggettata ad IVA).



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



CASI PRATICI

CASO 1 – Attività commercio al dettaglio

Nel caso in esame si intende verificare se sia possibile procedere all'assegnazione di un immobile non più funzionale all'attività d'impresa, attualmente sede della medesima ma che, prima del 30.09.2022, non sarà più utilizzato come tale.

Valori contabili e fiscali	
A. Valore contabile acquisto	1.025.476
B. Fondo Ammortamento	496.143
C. Costo fiscalmente riconosciuto (A-B)	529.333
D. Valore catastale	1.392.486
E. Base Imponibile (D-C)	863.153
F. Imposta sostitutiva (E*8%)	69.052
Sintesi importo riserve	
G. Riserve di utili	264.794
H. Soci c/finanziamenti	139.124
I. Totale	403.918
L'assegnazione non è possibile: il valore di I è minore di C	

1. Dai prospetti che precedono appare evidente che il costo fiscalmente riconosciuto del bene supera il valore delle riserve di utili presenti in bilancio, né è sufficiente il fatto che soci rinuncino ai finanziamenti precedentemente effettuati, destinandoli a riserva;
2. In bilancio, inoltre, non sono presenti passività da accollare tali da colmare il differenziale fra il valore contabile netto del bene (Euro 529.333) e l'utilizzo delle riserve (Euro 403.918);
3. Per quanto precede, l'alternativa possibile è la cessione agevolata, per la quale il computo dell'imposta sostitutiva è identico a quello previsto per l'assegnazione.

CASO 2 – Attività artigianale

La società intende assegnare due immobili, di identico valore, ai soci, poiché tali beni non sono più funzionali all'attività d'impresa.

Valori contabili e fiscali	
A. Valore contabile acquisto	672.950
B. Fondo Ammortamento	330.611
C. Costo fiscalmente riconosciuto (A-B)	342.339
D. Valore catastale	357.942
E. Base Imponibile (D-C)	15.603
F. Imposta sostitutiva (E*8%)	1.248
Sintesi importo riserve	
G. Riserve di utili	198.285
H. Soci c/finanziamenti	249.973
I. Totale	448.258

L'assegnazione è possibile: il valore di I è maggiore di C

1. Si osserva **che non opera la presunzione di utilizzo prioritario delle riserve di utili ex art. 47**, c. 1, 2° periodo del Tuir (**Circolare AdE 26/E e 36/E del 2016**);
2. Da valutare che, per effetto dell'annullamento delle riserve, pari a Euro 342.339, di cui Euro 249.973 rappresentata dalla "conversione" della voce "Soci c/ finanziamenti" in "riserve di capitale", il costo della partecipazione dei soci subirà una riduzione.
3. In particolare, occorre tenere conto che le riserve di utili e le riserve di capitale assegnate sono pari, rispettivamente, al 26,98% (Euro 92.366) e al 73,02% (Euro 249.973).
4. Ciò premesso, il calcolo è il seguente:
 - valore delle partecipazioni, **Euro 10.400** (valore conferimento iniziale) + **Euro 249.973** (finanziamenti trasferiti a riserva) = **Euro 260.373**;
 - incremento proporzionale delle partecipazioni pari all'imponibile assoggettato a imposta sostitutiva (+ 15.603 x 26,98% = 4.210) e riduzione proporzionale della partecipazione pari al valore normale/catastale del bene assegnato (- 357.942 x 73,02% = Euro 261.369);
 - valore della partecipazione post assegnazione = Euro 3.214 (**260.373 + 4.210 - 261.369**);
 - non emerge "sottozero" da tassare in capo ai soci;
 - tassazione della riserva di utili in capo ai soci pro - quota, ossia **Euro 12.008** (92.366 : 2 x 26%);
5. Le riserve di capitali non sono sufficienti a coprire l'assegnazione del bene; pertanto, utilizzando anche le riserve di utili, esse rappresentano una distribuzione di dividendi e, come tali, da tassare secondo le regole ordinarie previste per i soci delle società di capitali.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

r.guzzi@studiochiaruttini.it



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO