

ROMA, 30 GENNAIO 2023

CIRCOLARE INFORMATIVA 4/2023

(A CURA DI BEATRICE PALLANTE)

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA 2023

La Legge di Bilancio 2023 (L. n. 197/2022), art. 1, commi da 100 a 105, ha introdotto la **possibilità di realizzare**, nel rispetto di specifici requisiti, **l'operazione di assegnazione agevolata ai soci (nonché quella della cessione agevolata e della trasformazione agevolata in società semplice) dei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione ai sensi dell'art. 43, comma 2, primo periodo del TUIR e dei beni mobili registrati non strumentali.**



Si tratta di una riedizione dell'agevolazione prevista dall'art. 1, commi da 115 a 120 della Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) alla quale era stato possibile aderire entro il 30 settembre 2017. La stessa operazione agevolata è ora riproposta dal legislatore con la possibilità di accedervi **entro la data del 30 settembre 2023.**

Requisiti soggettivi

L'agevolazione in analisi è rivolta a:

- società di persone (escluse le società semplici);
- società di capitali;
- società di fatto che svolgono attività commerciali¹.

Possono essere destinatari delle assegnazioni o delle cessioni agevolate sia i soci persone fisiche che i titolari di redditi d'impresa.²

I soci devono risultare iscritti nel libro soci (ove prescritto) alla data del 30 settembre 2022 o entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 purché a seguito di atto di trasferimento con data certa anteriore al 1° ottobre 2022.



In buona sostanza, l'agevolazione è applicabile solo nei confronti dei soci che rivestivano tale qualifica anche alla predetta data³.

Non è invece richiesto:

- l'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2022 alla data di realizzo dell'operazione;
- che alla data dell'assegnazione il socio abbia la stessa percentuale detenuta al 30 settembre 2022.

¹ La trasformazione agevolata in società semplice richiede inoltre che l'oggetto della società sia costituito dalla gestione dei beni "assegnabili" (cioè immobili non strumentali e beni mobili registrati).

² In mancanza di una espressa limitazione soggettiva possono essere destinatari dell'assegnazione anche soggetti diversi dalle persone fisiche, nonché soggetti non residenti nel territorio dello Stato. Il chiarimento è stato dato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26E del 2016.

³ L'accesso al beneficio non è precluso nei confronti dell'erede che subentri per successione nella qualità di socio in data posteriore a quella del 30 settembre 2022.

Nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in coerenza con il principio di continuità fiscale che assiste tali operazioni, la società incorporante 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 la qualifica di soci presso la società di provenienza alla data del 30 settembre 2022.⁴

Natura e descrizione dell'operazione



A differenza di altre operazioni societarie l'operazione di assegnazione non è definita dal codice civile. La definizione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26E del 2016 emanata in occasione della prima edizione dell'agevolazione. La definizione, peraltro, risulta utile anche ai fini fiscali posto che solo realizzando l'operazione così come definita dalla prassi

dell'Amministrazione finanziaria si ottengono le agevolazioni.

In base al citato documento, **l'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale (o di riserve di capitale) o alla distribuzione di utili (o di riserve di utili) mediante l'attribuzione di un bene.**

In altre parole, l'attribuzione di un bene in natura al socio altro non è che la contropartita contabile della riduzione di una riserva (patrimonio netto).

A seconda della posta di patrimonio netto attribuita si avrà:

⁴ Con riferimento alla trasformazione è necessario che tutti i soci esistenti alla data dell'atto possedessero tale qualifica anche alla data del 30 settembre 2022, anche se con percentuali differenti.

- erogazione di un dividendo in natura, se sono assegnate riserve di utili;
- restituzione di versamenti, se sono assegnate riserve di capitale;
- riduzione del capitale sociale, se è ridotta tale posta.

La disciplina inoltre, si applica a tutte le fattispecie regolate dal codice civile e, quindi, anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti dall'art. 47, comma 7, del TUIR.

La riduzione del patrimonio netto non può essere effettuata liberamente in quanto devono essere prioritariamente utilizzate le poste meno vincolate, a partire dalle riserve di utili per arrivare a quelle di capitale e infine al capitale sociale⁵.

Ne consegue che **non è possibile accedere all'agevolazione qualora nel patrimonio netto non siano presenti riserve o capitale sufficienti ovvero almeno pari al valore contabile del bene assegnato.**

Rispetto a tale ultimo requisito si osserva che (a differenza dell'edizione del 2016), è oggi necessario tener conto anche della natura e dei vincoli di indisponibilità di tutte quelle riserve generate per effetto di "provvedimenti Covid", come la rivalutazione dei beni d'impresa e la sospensione degli ammortamenti.

Per quanto concerne la rivalutazione dei beni d'impresa, il D.L. n. 104/2020, art. 110, ha previsto un periodo di monitoraggio, della durata di 4 anni, entro il quale il bene rivalutato non deve essere ceduto a pena di decadenza dagli effetti fiscali dell'operazione⁶. Tale periodo si concluderà nel 2024 e quindi oltre il termine per realizzare l'assegnazione agevolata (fissato al 30 settembre 2023).



⁵ Il principio è stato affermato dalla Cassazione nella sentenza n. 12347/1999.

⁶ Rilevanza fiscale del valore del bene a seguito di rivalutazione ai fini del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze.

A tal riguardo l'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 37E del 2016, in base ad un'interpretazione sistematica della norma sulla rivalutazione e di quella dell'assegnazione agevolata, ha chiarito che quest'ultima non comporta la decadenza della rivalutazione, ritenendo l'assegnazione agevolata un'operazione non equiparabile all'assegnazione ordinaria. Di conseguenza, ai fini della quantificazione della plusvalenza eventualmente emergente a seguito dell'assegnazione agevolata si terrà conto del valore del bene rivalutato.

Nel caso della sospensione degli ammortamenti, la normativa ha previsto l'obbligo di costituire, tramite destinazione degli utili di esercizio, presenti o futuri, una riserva indisponibile di importo corrispondente agli ammortamenti sospesi. In considerazione di tale caratteristica di indisponibilità sorgono dubbi sulla possibilità di utilizzare la posta come contropartita contabile dell'assegnazione, dubbi che si spera verranno sciolti dall'Agenzia delle Entrate con chiarimenti ad hoc.

Trattamento fiscale dell'operazione

Sotto il profilo delle imposte dirette, le plusvalenze realizzate a seguito dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione agevolata (derivanti dalla differenza tra il valore di assegnazione ed il costo fiscalmente riconosciuto del bene) sono soggette ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap in misura pari al:



- **8%**, in via generale;
- **10,5%** per le società non operative in almeno 2 dei 3 esercizi precedenti⁷ a quello in corso al momento dell'operazione⁸.

⁷ Il triennio di riferimento è: 2020, 2021, 2022.

L'imposta deve essere versata nel seguente modo:

- il 60% entro il 30 settembre 2023;
- il 40% entro il 30 novembre 2023.

Nel caso degli immobili, il valore di assegnazione da prendere a riferimento per il calcolo della plusvalenza può essere determinato, alternativamente, in misura pari al valore normale del bene, al valore catastale⁹ o ad un valore compreso tra i due.

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate ad una ulteriore imposta sostitutiva pari al 13% dell'importo di dette riserve.¹⁰

La tassazione della società esaurisce, limitatamente all'importo dichiarato, ogni ulteriore onere impositivo anche per i soci. **L'assegnazione, pertanto, interesserà (fiscalmente) la posizione del socio solo per l'eventuale eccedenza tra il valore di assegnazione e plusvalenza tassata.**

Nello specifico, il socio sarà tassato con le seguenti modalità:

- Nel caso di assegnazione con distribuzione di riserve di utili, l'eccedenza tra valore di assegnazione e plusvalenza tassata costituisce dividendo in natura da assoggettare ad imposta del 26% (*capital gain*);
- In caso di riduzione di riserve di capitale, la differenza tra valore di assegnazione e plusvalenza tassata deve essere posta a confronto con il costo

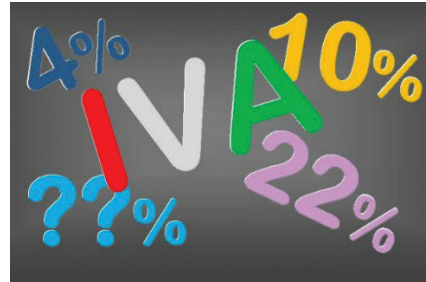
⁸ Sulla base di quanto affermato nella circolare n. 26E del 2016 la maggiorazione dovrebbe scattare non solo per le società non operative vere e proprie ma anche per le società in perdita sistematica (regime abrogato dal 2022).

⁹ Il valore catastale di un immobile è 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 DPR n. 131/1986.

¹⁰ Ad esempio, costituisce una riserva in sospensione d'imposta la riserva di rivalutazione non affrancata in ipotesi di rivalutazione fiscale. L'imposta non è dovuta nel caso in cui si annullino riserve diverse da quelle in sospensione d'imposta come, ad esempio, quelle derivanti da rivalutazioni solo civilistiche.

fiscale della partecipazione (senza considerare l'affrancamento con imposta sostitutiva che rileva solo per i redditi diversi e non per i redditi di capitale). L'eventuale eccedenza costituisce reddito di capitale da tassare con le modalità dell'art. 47 del TUIR.

Per quanto concerne il trattamento iva, l'assegnazione di beni (immobili) configura una operazione fuori dal campo dell'applicazione del tributo se:



- La società ha acquistato il bene senza iva (acquisto da soggetto privato o ante 1/01/1973); o
- La società non ha detratto l'iva al momento dell'acquisto (indetraibilità totale del tributo)¹¹.

L'esclusione da iva porta con sé importanti conseguenze dal punto di vista delle **altre imposte indirette**. In particolare:

- applicazione dell'imposta di registro proporzionale, nella misura del 4,5% (o dell'1% se in capo all'assegnatario di immobile abitativo sussistono i requisiti "prima casa");
- Imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ognuna.

Diversamente, **se l'assegnazione agevolata è esente da iva** (perché l'acquisto è stato effettuato con detrazione dell'imposta e la società assegnante non rientra tra quelle che hanno costruito o ristrutturato l'immobile) **i tributi indiretti saranno quantificati**

¹¹ l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 26E del 2016) ha precisato che, in aderenza alle disposizioni comunitarie (Direttiva 2006/112/CE, art. 16) e all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE (causa C-322/99 e C-323/99), l'assegnazione realizza una fattispecie di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Ciò rende applicabili le disposizioni sull'autoconsumo di beni, contenute nell'art. 2, comma 2, n. 5 del DPR n. 633/1972, secondo cui costituiscono fuori campo iva anche le assegnazioni di beni per i quali non è stata operata all'atto dell'acquisto la detrazione dell'imposta.

in maniera differente a seconda che l'immobile assegnato sia abitativo o strumentale.

Nel primo caso (immobile abitativo), si applicherà lo stesso regime fiscale previsto nei casi di assegnazione dell'immobile fuori campo iva.

Nel secondo caso (immobile strumentale), le imposte in questione (registro, ipotecaria e catastale) saranno dovute nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

La qualificazione di operazione fuori campo iva è limitata alle assegnazioni di beni mentre **le cessioni rientrano in ogni caso nel campo di applicazione dell'iva (come operazioni esenti o imponibili)** in ragione del soggetto cedente (impresa che ha costruito l'immobile o soggetto diverso) o della presenza di eventuali opzioni per l'applicazione dell'imposta nell'atto di compravendita.

§ § § § § §

Non esitate a contattarci per qualsiasi approfondimento.

Cordiali saluti,

Beatrice Pallante