LEGGE DI BILANCIO 2023: ASSEGNAZIONE E CESSIONE DEI BENI AI SOCI

Tra i diversi provvedimenti contenuti nella **Legge di Bilancio** 2023 (L. 29 dicembre 2022, n. 197) che hanno ad oggetto **agevolazioni fiscali**, l'assegnazione agevolata dei beni ai soci (art. 1, commi 100 – 105), reintrodotta dopo cinque anni, rappresenta sicuramente una delle misure più rilevanti. In particolare, le agevolazioni fiscali riguardano, da un lato, l'assegnazione e la cessione ai soci dei beni immobili e mobili che sono iscritti in pubblici registri, ma che non sono utilizzati nell'ambito dell'esercizio d'impresa, dall'altro, la **trasformazione** da **società commerciale** a **società semplice**.

Requisiti soggettivi e oggettivi

I soggetti ritenuti dalla normativa di riferimento come eleggibili alle suddette agevolazioni fiscali sono le **persone giuridiche** di seguito elencate:

- Società in nome collettivo,
- Società in accomandita semplice,
- Società a responsabilità limitata,
- Società per azioni,
- Società in accomandita per azioni;

Ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali relative al regime dell'assegnazione e della cessione agevolata, **entro il 30 settembre 2023,** le società ammesse devono assegnare o cedere ai soci beni immobili non strumentali diversi dai beni immobili di cui all'articolo 43, comma 2, primo periodo, del **TUIR** – e/o beni mobili non strumentali che sono rilevati in pubblici registri. Allo stesso modo, tra i soggetti eleggibili a tale regime fiscale agevolato, vi sono anche le società che

hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni appena indicati, come, ad esempio, le società immobiliari di gestione, purché effettuino la trasformazione in società semplice entro il termine del 30 settembre 2023.

Ulteriori requisiti necessari da soddisfare per ottenere le agevolazioni fiscali sono i seguenti:

• i soci devono risultare iscritti a libro soci al 30 settembre 2022 (ove il libro soci sia previsto);

• i soci vengano iscritti a libro soci (ove previsto) entro il 31 gennaio 2023 in forza di un titolo di trasferimento della partecipazione avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022. La disposizione vuole evitare che soggetti prima estranei alla compagine sociale vi possano entrare in prossimità dell'atto di assegnazione o di cessione, beneficiando così delle agevolazioni.

Imposte sostitutive e altre agevolazioni

Di base, le agevolazioni fiscali previste, in tale ambito, dalla Legge di Bilancio consistono nella possibilità di applicare un'imposta sostitutiva delle **imposte sui redditi** e **IRAP** sulle plusvalenze delle società e sulle **riserve in sospensione di imposta** annullate.

In particolare, è stata prevista la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva pari all'**8%** sulle plusvalenze realizzate sui beni assegnati o ceduti ai soci, oppure sui beni che, a seguito della trasformazione della società, sono destinati a finalità comunque estranee all'esercizio dell'impresa. L'imposta sostitutiva risulta pari al **10,5%** nel caso di società che risultano non essere state operative per almeno due dei tre esercizi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione o cessazione o

trasformazione.

In aggiunta, sono state disposte le seguenti agevolazioni fiscali:

- Imposta sostitutiva del **13%** sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate sovra-menzionate, tuttavia, tale vantaggio fiscale non riguarda i casi di cessione agevolata, in quanto non vi è alcuna riserva di patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene, ma è previsto solamente l'erogazione di un corrispettivo;
- Possibilità di scegliere se fare riferimento al valore di mercato oppure al valore catastale ai fini della determinazione della plusvalenza che costituisce la base imponibile dell'imposta sostitutiva;
- Riduzione al 50% delle aliquote dell'**imposta di registro** e applicazione delle **imposte ipotecarie e catastali** in misura fissa.

I termini stabiliti per il versamento dell'imposta sostitutiva sono il 30 settembre 2023 – per il 60% dell'ammontare fiscalmente dovuto – e il 30 novembre 2023 – per il restante 40%.

Determinazione delle plusvalenze: differenze tra regime ordinario e agevolato

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale meno costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale **o catastale** meno costo fiscalmente riconosciuto

Cessione	Corrispettivo meno costo fiscalmente riconosciuto	**Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale** meno costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale meno costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale **o catastale** meno costo fiscalmente riconosciuto

Si segnala che nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza generata dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce non è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa. Tuttavia, in presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, qualora vengano effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, originate dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Di conseguenza, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto

È bene specificare che, ai sensi della circolare 26/E del 2016 emessa dall'Agenzia delle Entrate, tra i beni assegnabili in via agevolata non rientrano i singoli diritti, quali ad esempio usufrutto, nuda proprietà e così via, che gravano sui beni stessi. Di conseguenza, il singolo diritto non può mai essere oggetto di **assegnazione o cessione agevolata**, per il semplice fatto che il singolo diritto reale non costituisce un

bene. Dunque, una società potrà beneficiare della disciplina agevolativa, data la distrazione del bene non strumentale dal rispettivo patrimonio, qualora:

1. risulti titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e si liberi del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio (cfr. circolare n. 26/E del 2016);
2. abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).

Conclusione

La disciplina agevolativa in materia di assegnazione o cessione agevolata presenta quindi dei vantaggi che possono essere così riassunti:

- possibilità di determinare la base imponibile prendendo a riferimento il valore catastale dell'immobile invece del valore normale;
- applicazione di un'imposta sostitutiva sulla plusvalenza del 8% (in luogo del 24% di Ires, della tassazione progressiva Irpef e del 3,9% di Irap). Imposta elevata al 10,5% per le società non operative;
- applicazione di un'imposta sostitutiva del 13% nel caso in cui, per effetto della assegnazione, la società dovesse utilizzare in contropartita della fuoriuscita contabile del cespite assegnato, riserve di patrimonio netto in sospensione d'imposta (in luogo della tassazione ordinaria del 24% Ires);
- imposta di registro ridotta al 50% (dunque, in via generale dal 9% al 4,5%);
- imposte ipotecarie e catastali applicate in misura fissa

in luogo rispettivamente del 2% e 1%.

Domenico Viola (Junior Consultant di CA ACCOUNTING)