

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI ED EVENTUALE TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE



ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE DELL'IMPREDITORE INDIVIDUALE

Massimiliano Sironi

13 Febbraio 2023





ASSEGNAZIONE AGEVOLATA

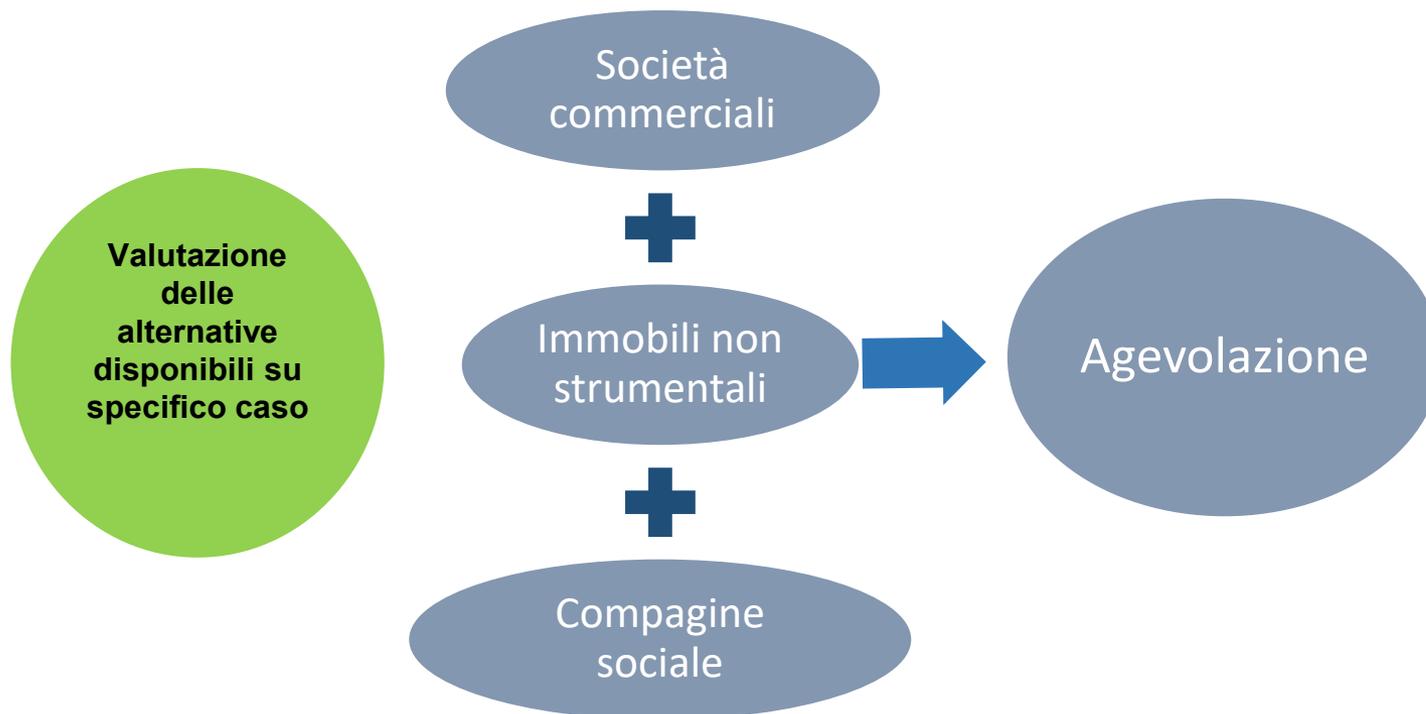
CESSIONE AGEVOLATA

**TRASFORMAZIONE IN SOCIETA'
SEMPLICE**

Riferimenti normativi

- Art. 1 co. 100 – 105 L. n. 197/2022 **Assegnazione/cessione** beni immobili ai soci/**trasformazione** in società semplice delle società commerciali
- La disciplina in questione richiama in sostanza quella dell'art. 1 co. 115 – 120 della L. n. 208/2015 (quindi, valgono – in quanto compatibili con l'attuale versione delle assegnazioni, anche i chiarimenti a suo tempo forniti con Circ. n. 26 del 01.06.2016 e n. 37 del 16.09.2016)
- Non si tratta di provvedimenti di scioglimento agevolato
- **Rilevanza degli aspetti civilistici delle operazioni**

Tratti comuni dell'agevolazione



Caratteri provvedimenti/1

- I benefici si applicano per le operazioni effettuate entro il **30.09.2023** (cfr. art. 1 co. 100 L. n. 197/2022)
- Imposta sostitutiva (IRPEF, IRES e IRAP) pari a **8%** (**10,5%** se non operativa per due periodi su tre) su plusvalenze relative all'assegnazione-cessione- trasformazione in società semplice
- Imposta sostitutiva del **13%** sulle riserve in sospensione di imposta annullate per effetto di assegnazione o trasformazione
- Per le società di persone, **l'imposta sostitutiva** è a carico della società stessa
- Versamento imposte sostitutive:
 - Entro il **30.09.2023** per il **60%**
 - Entro il **30.11.2023** per il residuo **40%**

Caratteri provvedimenti/2

- Possibilità di assumere il valore catastale in sostituzione del valore normale (**eccezione: cessione agevolata**)
- Reddito in natura del socio assegnatario in misura pari all'ammontare tassato in capo alla società
- Riduzione imposta registro al 50% se è proporzionale (ipotecaria e catastale fisse)
- Nessuna agevolazione per IVA

L'aliquota maggiorata per le società non operative

- Verifica su base triennale (se periodo «solare» 2020-2021-2022)
- Vale per non operatività «tradizionale» (art. 30 L. n. 724/90)
- Ma anche per non operatività da perdita sistematica (**abrogata dal 2022 – art. 9 D.L. n. 73/2022**)
- Sono considerate operative le società che adottano cause di esclusione o disapplicazione automatica
- Sono considerate operative le società che hanno ricevuto risposta positiva all'interpello
- Sono considerate operative le società che disapplicano (sussistendone i requisiti di sostanza) con indicazione nel dichiarativo (cfr. circ. Ag. Entr. n. 26/2016)

Efficacia operazione

- Circ. Ag. Entr. n. 26 del 01.06.2016: compilazione apposito prospetto dichiarazione
- L'efficacia non è legata al versamento imposte sostitutive: in caso di omesso/insufficiente versamento – differenza recuperata con iscrizione a ruolo (possibile ravvedimento operoso)
- Tuttavia:
 - Se il modello dichiarativo non consente l'indicazione dell'operazione (per es.: adozione di modelli anno precedente per periodi inferiori all'anno che si chiudono anticipatamente rispetto al 31.12) – efficacia riconosciuta se sono rispettati tutti i requisiti delle operazioni e risultano effettuati i versamenti dell'imposta sostitutiva (Ris. n. 54 del 02.05.2017 – importanza del prospetto extra-contabile);
 - Possibilità di remissione in bonis? (vd. interpello n. 443 del 02.09.2022 (per riallineamento/rivalutazione)

Schema riassuntivo

	Società che assegnano	Beni oggetto di assegnazione	Beneficiari
Medesimo ambito delle società non operative	Società personali commerciali	Immobili (terreni e fabbricati) eccetto strumentali per destinazione	Soci che risultano tali alla data del 30.09.2022 in proporzione alla partecipazione detenuta all'atto dell'assegnazione
	Società di capitali		
Equiparate dalla circolare Ag. Entr. n. 26/2016	Società di armamento	Beni mobili iscritti in pubblici registri (di carattere non strumentale)	
	Società di fatto (commerciali)		

Tassatività indicazione del soggetto assegnante

Proporzionalità (deroga di fatto: cessione)

Immobili oggetto di assegnazione/cessione -1

- Immobili patrimoniali (art. 90 Tuir)
- Immobili «merce» alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa
- Immobili strumentali per natura (B-C-D-E e A/10), purché **non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività di impresa**
- Immobili strumentali per natura **concessi in locazione/comodato** o comunque non utilizzati direttamente, possono essere oggetto di assegnazione (circ. min. n. 112/E del 21.05.1999)

Immobili oggetto di assegnazione/cessione - 2

- Immobili per le società in liquidazione, atteso che si tratta di beni non utilizzati per finalità imprenditoriali (circ. Ag. Entr. n. 26 del 01.06.2016)
- Impossibilità di assegnare diritti reali parziali sui beni (circ. min. n. 112/E del 1999), salvo il caso in cui il socio assegnatario del diritto, ricongiunga in capo a sé per effetto dell'assegnazione, la piena proprietà (circ. n. 26/2016)
- E' consentita anche l'assegnazione della nuda proprietà ad un socio e ad altro socio l'usufrutto (circ. Ag. Entr. n. 37 del 16.09.2016)
- No terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali (circ. n. 26/2016)

Immobili oggetto di assegnazione/cessione - 3

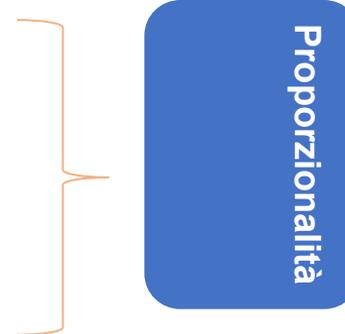
- **Le caratteristiche del bene devono essere valutate all'atto dell'assegnazione** (cfr. circ. min. n. 112/E/1999).
- Impostazione confermata da Agenzia Entrate con circolare n. 26/2016 (comportamento preordinato al legittimo risparmio di imposta).
- Notariato (Studio 22.1.2016 – 20-2016/T): non diretta utilizzazione deve risultare dall'atto di assegnazione o cessione

Beneficiari

- Soci che risultano tali alla data del 30.09.2022:
 - Libro soci
 - Registro Imprese (trascritta qualifica entro il..)
 - Titolo idoneo a provare la qualità di.. (con data certa)
- o che siano entro il 31.01.2023 in forza di titolo di trasferimento avente data anteriore all'01.10.2022
- Soci:
 - Persone fisiche o giuridiche
 - Irpef/Ires
 - Indipendente da residenza fiscale

Compagnie sociali

- Compagnie al 30.09.2022:
 - A 80%
 - B 20%
- **Compagnie all'atto assegnazione:**
 - A 50% → assegnazione agevolata
 - B 20% → assegnazione agevolata
 - **C 30% → «assegnazione»**



La trasformazione in società semplice

- Da società commerciale a società semplice
- Requisiti **parzialmente** differenti rispetto ad assegnazione/cessione:

Requisito	Descrizione	Note
<i>Società oggetto di trasformazione</i>	Nessuna differenza rispetto ad assegnazione	n/a
<i>Oggetto sociale</i>	Oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni	Es.: società di gestione immobiliari (per individuazione vd. anche Notariato N. 20-2016/T)
<i>Compagine sociale</i>	E' necessario che all'atto della trasformazione agevolata la compagine sociale sia formata dagli stessi soci alla data di riferimento (30.09.2022)	Circ. Min. 112/E/1999 e Circ. Ag. Entr. n. 26/2016

Determinazione plusvalenza

	Assegnazione	Cessione	Trasformazione
Regime agevolato	Valore normale o catastale - VFR	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale - VFR	Valore normale o catastale - VFR
Regime ordinario	Valore normale - VFR	Corrispettivo - VFR	Valore normale - VFR

Valore normale e valore catastale

- **Assegnazione/trasformazione agevolata:** al posto del valore normale, valore catastale ex art. 52 co. 4 D.P.R. n. 131/1986
- E' sempre possibile utilizzare un valore intermedio tra il valore normale e il valore catastale
- Se valore normale/catastale è inferiore al vfr – l'assegnazione/trasformazione agevolata esplica i suoi effetti (circ. n. 26/2016)
- Minusvalenze fiscali che si generano per beni-merce o da cessione a titolo oneroso di qualsiasi immobile ammesso, vanno a compensazione delle plusvalenze fiscali su altri beni
- Minusvalenze su assegnazioni immobili strumentali o patrimoniali per le quali non è ammessa la deducibilità nel regime ordinario, non sono ammesse in compensazione

Il valore catastale da prendere a riferimento

Categoria catastale	Rendita catastale con rival. ex art. 52 co. 4 DPR n. 131/1986	Rivalutaz. Art. 1-bis co. 7 e 8 DL n. 168/2004 e art. 2 co. 45 DL n. 262/2006	Coefficiente di moltiplicazione
Terreni agricoli	Rend x 75 x 1,25	x 1,2	112,5
Aree edificabili	Valore normale/corrispettivo		
A (no A/10)	Rend x 100 x 1,05	x 1,2	126
A (prima casa)	Rend x 100 x 1,05	x 1,1	115,5
A/10	Rend x 50 x 1,05	x 1,2	63
B	Rend x 100 x 1,05	x 1,2 x 1,4 (circ.18/2013)	176,4
C (no c/1)	Rend x 100 x 1,05	x 1,2	126
C (no C/1) pertinenza prima casa	Rend x 100 x 1,05	x 1,1	115,5
C/1	Rend x 34 x 1,05	x 1,2	42,84
D	Rend x 50 x 1,05	x 1,2	63
E	Rend x 34 x 1,05	x 1,2	42,84

Il costo fiscalmente riconosciuto

- Alcune precisazioni:
 - riferimento normativo per assegnazione e trasformazione – art. 86 co. 3 Tuir;
 - riferimento normativo per cessione – art. 86 co. 2 Tuir;
 - beni merce a costo non specifico – valutazione con criteri LIFO, FIFO e sim. alla data di assegnazione (circ. min. 112/E del 21.05.1999)
 - rivalutazioni. Verificare se il maggior valore rivalutato può essere considerato come vfr (per es.: rivalutazione ex art. 110 D.L. n. 104/2020 - 01.01.2024 per soggetti «solari»).
 - **ATTENZIONE:** circ. n. 37 del 16.09.2016 se assegnazione/cessione avvengono in periodo di sospensione degli effetti fiscali, ai fini dell'operazione agevolativa è come se vi sia già l'effetto fiscale della rivalutazione. **[ancora valida?]**

Circ. 37/E – 2016 Plus e minus

	Assegnazione		Fiscalità	Note
1.	Immobilizzazioni	Plusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Transita a c.e. . Incrementa future riserve disponibili
1-bis	Beni-merce	Differenziale +	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Transita a c.e. . Incrementa future riserve disponibili
2.	Immobilizzazioni	Minusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Assume rilevanza ai fini IRAP
2-bis	Beni-merce	Differenziale -	Assume rilevanza	Purché il componente positivo determinato come valore normale art. 9 TUIR
3.	Immobilizzazioni	Plus + Minus	Determinazione plusvalenza	Le minusvalenze non si compensano
3-bis	Beni-merce	Differenz + e -	Determinazione netto	

	Cessione			
1.	Immobilizzazioni	Plusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)
1-bis	Beni-merce	Differenziale +	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)
2.	Immobilizzazioni	Minusvalenza	Assume rilevanza Ris. 101 27.07.2017	Rilevanza del corrispettivo solo se > a valore normale
2-bis	Beni-merce	Differenziale -	Assume rilevanza Ris. 101 27.07.2017	Rilevanza del corrispettivo solo se > a valore normale
3.	Immobilizzazioni	Plus + Minus	Determinazione plusvalenza netta	
3-bis	Beni-merce	Differenz + e -	Determinazione netto	

Riserve in sospensione

- L'annullamento delle riserve in sospensione d'imposta per effetto dell'assegnazione(*), sconta un'imposta sostitutiva del 13%.
- Per società personali:
 - contabilità ordinaria – imposta sostitutiva grava su società
 - contabilità semplificata – non si applica imposta sostitutiva

(*) Tale questione non si pone per operazioni che non prevedono riduzione riserve (per es.: cessioni), ancorché agevolate

N.B:

- Non sono considerate in sospensione di imposta le riserve formatesi per rivalutazioni esclusivamente civilistiche
- Non sono soggette a imposta sostitutiva del 13% - le riserve di rivalutazione fiscale già affrancate al 10%

Riserve – circ. 37/E 2016

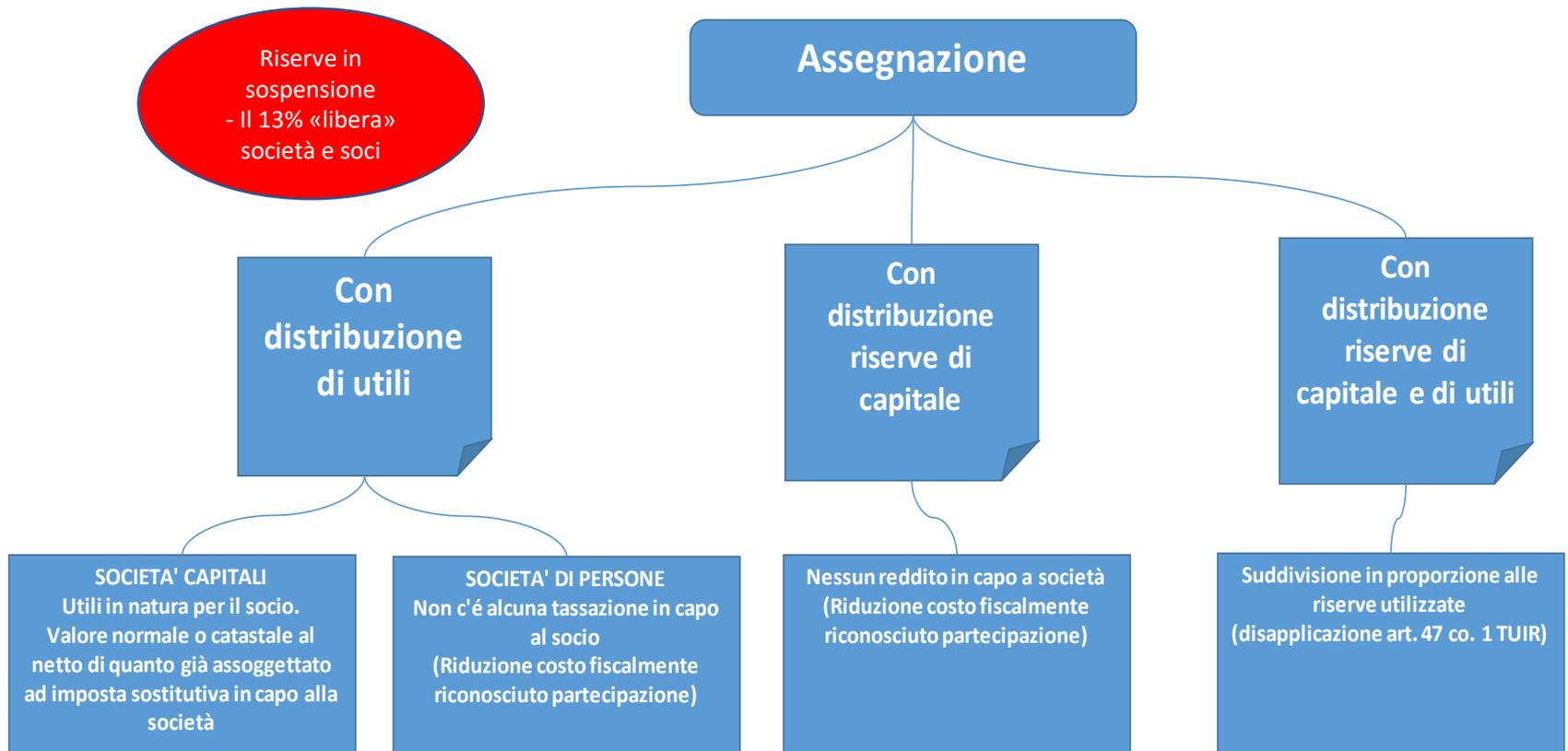
- **«il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale. Tenuto conto che le riserve da annullare sono parametrare al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.[...]. **Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili»****
- **Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.**

Riserve – circ. 37/E 2016 - segue

- **Esempio**

- Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:
- riserve di utili: 30
- riserve di capitale: 50
- riserve in sospensione d'imposta: 100
- valore attribuito al bene: 90
- In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90) e a tal fine oltre ad annullare 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.
- In riferimento al trattamento delle riserve, si ribadisce (cfr. esempi circolare n. 26/E del 2016) che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

Assegnazioni – tassazione in capo ai soci



Trasformazione in società semplice

- Operazione simile all'assegnazione:
 - posizione fiscale della società – del tutto analoga a quella per assegnazione;
 - posizione fiscale dei soci/partecipazione (invarianza soggettiva compagine sociale)
- La partecipazione va aumentata della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (art. 1 co. 103 L. n. 197/2022)

Riserve non
ricostituite in
bilancio

Disciplina IVA

- Nessuna deroga all'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (rischio censura comunitaria)
- L'assegnazione è equiparata – agli effetti IVA – ad una cessione di beni (art. 2 co. 2 n. 6 D.P.R. n. 633/1972)

Regole generali IVA | Assegnazione

- Norma di riferimento «assegnazione»: art. 10 D.P.R. n. 633/1972
- Esenzione/imponibilità – in funzione dei consueti «parametri IVA» che si verificano per le cessioni:
 - natura immobile (abitativo/strumentale – classificazione catastale)
 - caratteristiche del soggetto «assegnante» (impresa costruttrice, di ripristino e sim., oppure altro)
- Obbligatorietà rivalsa

Non soggetto IVA | Quali i casi

- Precedente acquisto da soggetti «privati»
- Precedente acquisto antecedente all'introduzione IVA
- Precedente acquisto effettuato senza integrale detrazione IVA ex art. 19 – 19-bis 1 e 19-bis 2 D.P.R. n. 633/1972 (vd. anche circ. 37/2016)

Aliquota IVA | riepilogo | abitativi

Società cedente o assegnante	IVA
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: ✓ 4% se prima casa ✓ 10% case non A/1, A/8 o A/9 ✓ 22% A/1, A/8 o A/9
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Esente (salvo imponibilità per opzione)
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente

Aliquota IVA | riepilogo | strumentali

Società cedente o assegnante	IVA
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Esente (salvo imponibilità per opzione)
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente (salvo imponibilità per opzione)

IVA | Base imponibile

- Art. 13 co. 2 D.P.R. n. 633/1972: *«per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3, nonché per quelle di cui al terzo periodo del sesto comma dell'articolo 6, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi»*
- Circ. 26E/2016: *«Pertanto, ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo»*

IVA | Base imponibile | fabbricato costruito

- Circ. 37/E/2016
- *«In assenza di un prezzo di acquisto cui fare riferimento, come potrebbe accadere nell'ipotesi di un **fabbricato** non acquistato ma **costruito** dal soggetto che intende estrometterlo dal regime IVA, **la base imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili** (cfr. l'articolo 13, comma 2, lettera c). In via di estremo subordine, quindi, alla determinazione della base imponibile potrà procedersi sulla base del prezzo d'acquisto, al momento di tale destinazione, di immobili la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi»*

IVA | Base imponibile | leasing

- Circ. 26/E/2016
- «Attesa la necessità di rispettare le regole comunitarie, si esprime l'avviso che, ferma restando la generale qualificazione del *leasing* come prestazione di servizio, **l'assegnazione dopo il riscatto assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'IVA, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto»**

IVA | Base imponibile | cessione agevolata

- Art. 13 co. 1 D.P.R. n. 633/1972: applicazione delle ordinarie regole di cessione (cfr. anche circ. 26/E/2016)
- «La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti»

Rettifica detrazione IVA acquisti

- Rettifica IVA detrazione in funzione di:
 - regime IVA applicato all'atto dell'assegnazione
 - assegnazione avvenuta nel periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della rettifica (decennio, per i beni immobili)
- Rettifica per:
 - assegnazione con esenzione
 - assegnazione fuori campo IVA, con riguardo alle sole spese incrementative con utilità decennio di osservazione

Rettifica detrazione IVA acquisti

- Rettifica IVA detrazione per assegnazione immobili in leasing
- Circ. 26/E/2016:

«ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione occorre, di regola, fare riferimento **alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice**. E' da tale momento, infatti, che, a norma del suddetto art. 19-bis 2, comma 8, del menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, decorre il periodo decennale di “tutela fiscale”»

Trasformazione semplice e IVA

- La trasformazione in società semplice ricade nell'ambito dell'art. 2 co. 2 n. 5 D.P.R. n. 633/1972: *«la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19»*
- Applicazione delle ordinarie regole IVA

Imposta registro e ipo-catastale assegnazione/cessione

IMPOSTA DI REGISTRO

- Aliquote proporzionali al 50%
- Imposta minima su assegnazioni e cessioni agevolate diritti reali immobili = Euro 1.000
- Base imponibile: applicazione regole per la determinazione del valore normale assegnazione/cessione (se opto per il valore catastale, lo stesso vale anche ai fini del registro)
- No opzione catastale: applicazione articoli 43 e 51 TUR
- Possibile esercizio opzione per il prezzo-valore

IMPOSTA IPO-CATASTALE

- Applicazione delle imposte sempre in misura fissa

Imposta registro e ipo-catastale trasformazione

IMPOSTA DI REGISTRO

- Applicazione imposte in misura fissa

IMPOSTA IPO-CATASTALE

- Applicazione imposte in misura fissa

Registro e ipo-catastali | immobili abitativi

Società cedente o assegnante	Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione con intervento ultimato da non oltre 5 anni	€ 200	€ 200 + € 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione con intervento ultimato da oltre 5 anni	€ 200 se imponibile per opzione	€ 200 + € 200
	4,5% (1% prima casa) se esenti	€ 50 + € 50
Altri soggetti IVA differenti dai precedenti	4,5% (1% prima casa)	€ 50 + € 50
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	4,5% (1% prima casa)	€ 50 + € 50

Registro e ipo-catastali | immobili strumentali

Società cedente o assegnante	Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione con intervento ultimato da non oltre 5 anni	€ 200	€ 200 + € 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione con intervento ultimato da oltre 5 anni	€ 200	€ 200 + € 200
Altri soggetti IVA differenti dai precedenti	€ 200	€ 200 + € 200
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	2%	€ 200 + € 200

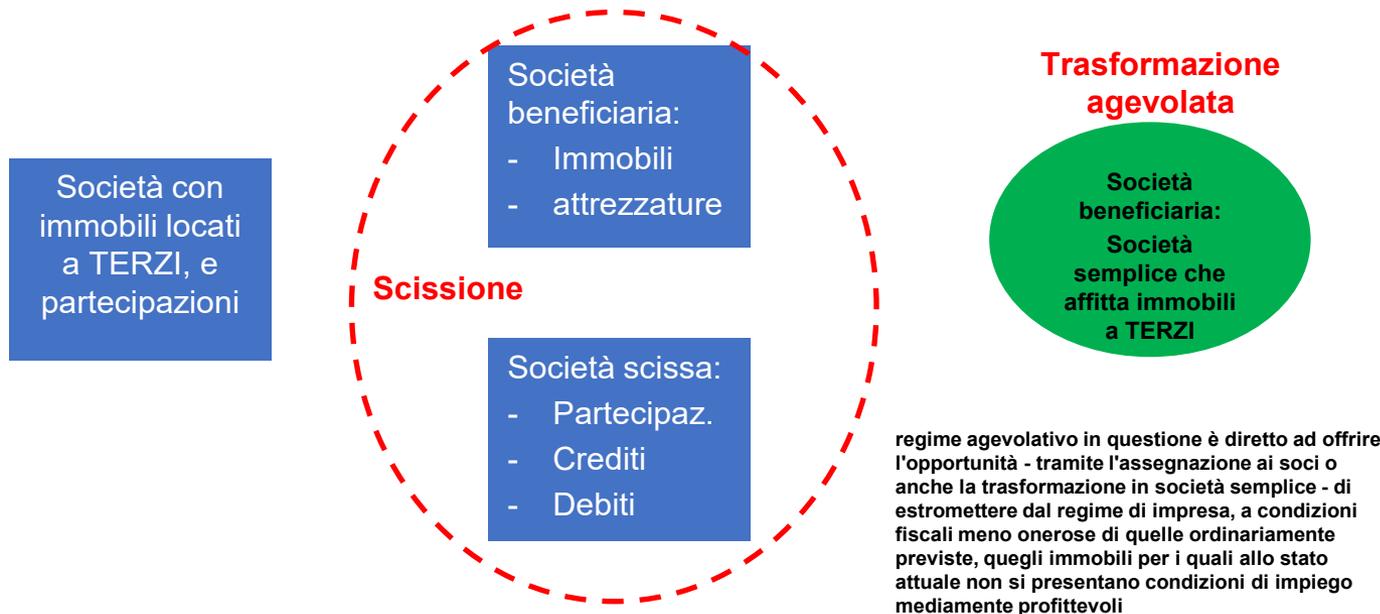
Tema specifico: abuso del diritto e «assegnazioni» agevolate

- Art. 10-bis L. n. 212/2000:
 - ✓ Realizzazione di un vantaggio fiscale indebito costituito da "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
 - ✓ l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
 - ✓ l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale.

valide ragioni extrafiscali non marginali

Scissione e successiva trasformazione agevolata in società semplice

- Ris. nr. 101 del 3.11.2016



Conferimento e locazione di immobile

- Ris. nr. 99 del 27.07.2017



regime agevolativo in questione è diretto ad offrire l'opportunità - tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice - di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli



ESTROMISSIONE IMMOBILE STRUMENTALE DELL'IMPREDITORE INDIVIDUALE

Riferimenti normativi

- Art. 1 co. 106 L. n. 197/2022: riapertura estromissione agevolata dei beni immobili strumentali per gli imprenditori individuali
- Nuova finestra temporale: **01.01.2023 – 31.05.2023**
- Richiamo della previgente disciplina di cui all'art. 1 co. 121 della L. n. 208/2015
- Imposta sostitutiva pari all'**8%** da applicarsi alla plusvalenza
- Versamento rateale:
 - entro 30.11.2023 **60%**
 - entro 30.06.2024 **40%**
- Per la prassi: vd. anche circ. n. 26/2016 – 8/2019
- IVA da assolvere nei modi ordinari

Ambito soggettivo

- Imprenditori individuali (no lavoratori autonomi)
- Irrilevanza del regime contabile adottato
- Essere in attività:
 - sia alla data del 31.10.2022 (data alla quale gli immobili oggetto di estromissione devono risultare posseduti dall'imprenditore)
 - sia alla data del 01.01.2023 (data di effetto dell'estromissione)
- Non costituisce causa ostativa la liquidazione dell'impresa individuale (circ. n. 26/2016)
- Non è ammesso imprenditore individuale che ha concesso in affitto o usufrutto l'unica azienda prima della data a cui si riferiscono gli effetti dell'estromissione (01.01.2023) – (circ. n. 26/2016)
- E' ammesso erede dell'imprenditore deceduto dopo 31.10.2022, a condizione che abbia proseguito l'attività imprenditoriale (circ. n. 26/2016; analogia in caso di donazione)

Ambito oggettivo

- Vale per immobili strumentali (per **natura** o per **destinazione**):
 - posseduti **al 31.10.2022 e che a tale data sono strumentali**
 - posseduti **al 01.01.2023**(se tra le due date, l'immobile viene concesso in uso a terzi, si può comunque effettuare estromissione – cfr. circ. n. 26/2016)
- No immobili-merce
- No immobili patrimoniali
- No immobili ad uso promiscuo (circ. n. 26/2016)
- No immobili in leasing (ris. n. 188/2008)
- No immobili **strumentali per destinazione** concessi in locazione (vale impiego diretto nell'espletamento dell'attività – cfr. Cass. n. 6378 del 05.06.1991) [possono rientrarvi come immobili strumentali per natura – **check categoria catastale**]

Iscrizione beni inventario

- Richiesta da art. 65 co. 1 Tuir – iscrizione ex art. 2217 c.c.
- Per imprese minori (art. 66 Tuir), tale iscrizione può essere sostituita con:
 - annotazione su registro cespiti ammortizzabili
 - annotazione su registro IVA acquisti (art. 13 D.P.R. n. 435/2001)
- Solo per immobili strumentali **per destinazione**, si può derogare se acquisiti prima dell'01.01.1992 (cfr. circ. n. 26/2016 a commento della L. n. 413/1991)

Determinazione plusvalenza

Regime ordinario – destinazione a finalità extra-imprenditoriali (art. 58 co. 3 Tuir)

- Valore normale immobile (art. 86 co. 3 Tuir) - vfr

Regime agevolato – destinazione a finalità extra-imprenditoriali

- Valore normale individuato come valore catastale* - vfr

* vd. slide su assegnazioni agevolate per computo dei valori catastali

Perfezionamento

- L'opzione per l'estromissione (che deve essere effettuata entro il 31.05.2023) avviene per **comportamento concludente** (per es.: annotazioni sui registri)
- Gli effetti retroagiscono all' **01.01.2023**
- Perfezionamento dell'opzione: **indicazione in dichiarativo** (circ. n. 26/E 2016)
- Remissione in bonis? Cfr. interpello n. 443/2022?
- Omesso/insufficiente versamento: ravvedimento / iscrizione a ruolo (no decadenza da estromissione agevolata)

Estromissione | IVA | Registro e ipo-catastali

- L'estromissione dell'immobile strumentale ricade nell'ambito dell'art. 2 co. 2 n. 5 D.P.R. n. 633/1972: *«la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o **ad altre finalità estranee alla impresa** o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19»*
- Applicazione delle ordinarie regole IVA
- Imposta di registro e imposte ipo-catastali non sono dovute in quanto non vi è alcun atto traslativo