



## Sommario

<b>ASSEGNAZIONE O CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI.....</b>	<b>2</b>
<i>PREMESSA.....</i>	<i>2</i>
<i>AMBITO SOGGETTIVO.....</i>	<i>2</i>
<i>AMBITO OGGETTIVO.....</i>	<i>2</i>
<i>IL CALCOLO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA.....</i>	<i>3</i>
<i>VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA.....</i>	<i>4</i>
<i>EFFETTI IN CAPO AI SOCI.....</i>	<i>4</i>
<i>IMPOSTE INDIRETTE.....</i>	<i>5</i>
<b>TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETA' SEMPLICE.....</b>	<b>6</b>
<i>PREMESSA.....</i>	<i>6</i>
<i>REQUISITI PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE.....</i>	<i>6</i>
<i>IMPOSTA SOSTITUTIVA.....</i>	<i>6</i>
<i>EFFETTI IN CAPO AI SOCI.....</i>	<i>7</i>
<i>IMPOSTE INDIRETTE.....</i>	<i>7</i>
<b>ESTROMISSIONE IMMOBILI STRUMENTALI PER IMPRENDITORI INDIVIDUALI.....</b>	<b>9</b>
<i>PREMESSA.....</i>	<i>9</i>
<i>AMBITO SOGGETTIVO.....</i>	<i>9</i>
<i>AMBITO OGGETTIVO.....</i>	<i>9</i>
<i>IMPOSTA SOSTITUTIVA.....</i>	<i>10</i>
<i>IMPOSTE INDIRETTE.....</i>	<i>10</i>





## ASSEGNAZIONE O CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI

Rif. normativi:

L. 29.12.2022 N. 197 (Legge di bilancio 2023)

### PREMESSA

La legge di Bilancio 2023 ha previsto la possibilità per le S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.A. e S.a.p.A., di assegnare o cedere ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa entro il 30 settembre 2023, fruendo di benefici fiscali.

In particolare, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o ceduti e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8%.

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13%.

### AMBITO SOGGETTIVO

Possono assegnare o cedere i beni beneficiando delle agevolazioni riproposte dalla Legge di Bilancio 2023:

- le società di persone commerciali (Snc e Sas);
- le società di capitali (Srl, S.p.A. e S.a.p.A.).

Inoltre, possono usufruire dell'assegnazione/cessione agevolata anche le società di armamento e quelle di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, oltre che le società in liquidazione.

I soci delle suddette società possono essere persone fisiche o soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere anche non residenti nel territorio dello Stato.

Le agevolazioni sono concesse a condizione che i soci siano iscritti nel libro soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero che lo siano entro il 31 gennaio 2023, ma in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022. All'atto dell'assegnazione solo per i soci che rivestivano tale qualifica anche alla già menzionata data del 30 settembre 2022 è possibile fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione di legge.

Pertanto, in caso di ingresso nella compagine sociale di uno o più soggetti dopo il 30 settembre 2022, le agevolazioni non si considerano decadute, ma risultano riservate ai soci che erano tali al 30 settembre 2022.

Si specifica che per le società non obbligate alla tenuta del libro soci, l'identità dei soci alla data del 30 settembre 2022 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa.

Si precisa infine che la percentuale di partecipazione del socio della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione stessa.

### AMBITO OGGETTIVO

Non tutti i beni posseduti dalle società rientrano nel novero della disciplina agevolata; il comma 100 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 consente l'assegnazione (o la cessione) agevolata ai soci:

- dei beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione (indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del Tuir);
- dei beni mobili iscritti in pubblici registri.

non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

**Sono pertanto agevolabili gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire:**





- gli immobili strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa.
- gli immobili "merce", alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- gli immobili "patrimonio" che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'articolo 90 del Tuir.

**Risultano invece esclusi dall'agevolazione i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.**

Per quanto riguarda i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa, sono da ritenersi escluse le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione.

Possano avvalersi delle disposizioni in esame anche le società operanti nel settore agricolo solamente per i terreni concessi in locazione o in comodato al momento dell'assegnazione, non essendo impiegati dalla società nell'esercizio dell'impresa. Viceversa, i terreni utilizzati per la coltivazione e/o l'allevamento di animali non sono assegnabili ai soci in regime agevolato in quanto utilizzati dalla società nell'esercizio dell'impresa.

Si precisa che le caratteristiche dei beni devono essere verificate nel momento dell'assegnazione e dunque al momento in cui l'atto d'assegnazione viene effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima.

#### IL CALCOLO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati 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%.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva sale al 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione o della cessione.

Le eventuali riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%; la stessa non risulta dunque applicabile ai casi di cessione agevolata, in quanto non vi è alcuna riserva di patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene.

Per quanto riguarda gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato, in alternativa a quello di cui all'articolo 9 del TUIR, 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 (Dpr 26 aprile 1986, n. 131).

Quanto descritto risulta applicabile in caso di assegnazione agevolata ai soci, mentre in presenza di cessione agevolata occorre evidenziare che se il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale (o al valore catastale per gli immobili), per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva va comunque assunto il valore normale stesso (opzionalmente assunto, per gli immobili, sulla base del valore catastale).

Per i beni rivalutati ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020, va ricordato che, a norma del co. 5 dello stesso art. 110, nel caso di cessione o di assegnazione in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore al 1° gennaio 2024 per i soggetti "solari"), ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene *ante* rivalutazione.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 37 del 16 settembre 2016, commentando una precedente norma agevolativa equiparabile alla presente, ha ammesso che, per finalità essenzialmente agevolative, se l'assegnazione o la cessione effettuate in ossequio a leggi speciali avvengono nel periodo di sospensione degli effetti fiscali, si considera





per finzione che la rivalutazione abbia già avuto effetto. Si attendono conferme che tale orientamento mantenga la propria efficacia anche nell'attuale contesto.

### **VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

L'imposta sostitutiva dovuta dalle società, da versare con modello F24, dovrà essere corrisposta:

- per il 60% entro il 30 settembre 2023;
- per la restante parte entro il 30 novembre 2023.

Secondo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 1° giugno 2016, le cui indicazioni si ritengono applicabili all'assegnazione agevolata prevista dalla legge 197/2022, l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.

Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e ss. del DPR 602/1973, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni del ravvedimento operoso.

### **EFFETTI IN CAPO AI SOCI**

Per quanto riguarda gli effetti fiscali in capo ai soci, le norme agevolative prevedono che in caso di assegnazioni dei beni:

- nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell'art. 47 co. 1, 5, 6, 7 e 8 del TUIR
- il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Secondo le posizioni assunte in passato dall'Agenzia delle Entrate, il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ha il potere di chiudere (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio; la norma intende garantire che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società sia definitivo e liberatorio per i soci assegnatari (sia di società di capitali, sia di società di persone).

Quindi l'importo assoggettato a tassazione in capo alla società tramite l'imposta sostitutiva diventa del tutto irrilevante per il socio. Per esso assume rilevanza, ai fini della tassazione, il valore (normale o catastale) che ha utilizzato la società per la determinazione dell'imposta sostitutiva e il tipo di riserva (di utili o di capitale) che viene utilizzata in contropartita alla riduzione dell'attivo per il trasferimento dei beni.

In particolare, nel caso di assegnazione da parte di una società di capitali:

- in presenza di distribuzione di riserve di utili si avrà un dividendo (soggetto alla tassazione del 26% in capo al socio), pari al valore normale del bene, al netto della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società, con il mantenimento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;
- nel caso di distribuzione di riserve di capitale, non si genererà alcun reddito in capo al socio ma si determinerà una riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione pari al valore del bene assegnato, ridotto della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Nel caso in cui il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni del socio a seguito dell'assegnazione risulti negativo, tale eccedenza negativa risulterà tassata come reddito da partecipazione in capo al socio.

Per quanto riguarda le società di persone, il riconoscimento ai fini fiscali del maggior valore del bene in capo al socio comporta, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva, la rideterminazione del costo della partecipazione.

Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società e, in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.





Nel caso di cessione agevolata non vi saranno effetti particolari in capo ai soci acquirenti; il loro costo della partecipazione resterà immutato e avranno un costo fiscale del bene oggetto di acquisto pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta.

#### IMPOSTE INDIRECTE

Per le assegnazioni e le cessioni ai soci, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Sotto il profilo IVA alle operazioni di assegnazione si applicano le regole ordinarie. Tali operazioni sono assimilate alla destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa e pertanto risultano applicabili le disposizioni dell'art. 2, comma 2 n. 6 DPR 633/1972 secondo cui la base imponibile, in assenza di un corrispettivo, è determinata dal prezzo d'acquisto. Pertanto, se l'operazione è rilevante ai fini IVA (imponibile o esente in base alla natura dell'immobile e della società assegnataria), dovrà essere emessa fattura elettronica.

Nel caso di socio assegnatario soggetto passivo IVA potrebbero inoltre verificarsi le condizioni per l'applicazione del *reverse charge*.





## TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE

*Rif. normativi:*

L. 29.12.2022 N. 197 (Legge di bilancio 2023)

### PREMESSA

La legge di Bilancio 2023 ha previsto per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, **diversi da quelli strumentali per destinazione** (per definizione vedere infra paragrafi precedenti), o beni mobili iscritti nei pubblici registri, non utilizzati come strumentali, la possibilità entro il 30 settembre 2023, di **trasformarsi in società semplici**, avvalendosi di norme agevolative che prevedono, in presenza di precise condizioni, l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8%. Le riserve in sospensione d'imposta delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva del 13%.

La norma speciale ha lo scopo di agevolare la "trasformazione" di società commerciali "di comodo" in società semplici, atteso che, in via ordinaria, si dovrebbero assoggettare a tassazione le plusvalenze latenti sui beni, come differenza tra il valore normale dei beni stessi e il costo fiscalmente riconosciuto.

### REQUISITI PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE

Possono accedere all'agevolazione in commento le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni. La norma è applicabile, inoltre, alle società di armamento e alle società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, nonché alle società in liquidazione.

Tali società devono avere "per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni", dove con "predetti" s'intende richiamare i "beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, TUIR" e i "beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa".

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 26/E del 2016, per oggetto principale s'intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Per quanto attiene ai soci, la trasformazione in società semplice in via agevolata può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2022. Risulta invece ininfluenza per l'agevolazione in commento la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione al capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del 30 settembre 2022.

L'atto di trasformazione per fruire dell'agevolazione, deve intervenire entro il 30 settembre 2023, data entro la quale occorre che tale atto risulti iscritto nel competente Registro delle imprese.

### IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposizione sulla società derivante dalla trasformazione in commento è dettata dal comma 101 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023 e consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto. L'imposta sostitutiva risulta applicabile su tale differenza nella misura dell'8%, incrementata al 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento della trasformazione.

La società trasformanda deve applicare inoltre l'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta presenti al momento della trasformazione.





STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

Al fine di determinare correttamente la tassazione applicabile all'operazione in commento, occorre effettuare una distinzione tra i beni presenti nella società trasformanda:

- beni oggettivamente agevolati (i.e. immobili, beni mobili registrati), per i quali si applica l'imposta sostitutiva e, limitatamente agli immobili, su richiesta della società è possibile determinare il valore normale in misura pari al valore catastale ai sensi dell'art. 52, comma 4, DPR 131/1986 (come già descritto per l'operazione di assegnazione agevolata ai soci);
- beni oggettivamente non agevolati, ai quali si applicano le regole ordinarie di imposizione, trattandosi di un'ipotesi di "destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

In esito alla trasformazione, la società dovrà provvedere al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in due rate alle seguenti scadenze:

- 30 settembre 2023: versamento prima rata pari al 60% del totale;
- 30 novembre 2023: versamento seconda rata pari al 40% del totale.

### EFFETTI IN CAPO AI SOCI

Per quanto riguarda la posizione dei soci, in esito alla trasformazione agevolata si verificherà che:

- il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate dovrà essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva, costituita dal plusvalore dei beni assoggettati ad imposta sostitutiva e dagli importi assoggettati ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta;
- in virtù del passaggio da società in contabilità ordinaria a società semplice priva di bilancio, si determinerà l'integrale tassazione di tutte le riserve di utili, le quali si considereranno distribuite nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, ai sensi dell'articolo 170, comma 4, lettera b), TUIR.

Occorre inoltre segnalare che ai fini della futura tassazione dei soci:

- il quinquennio di possesso degli immobili di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), TUIR decorre dalla data di acquisizione dell'immobile da parte della società trasformata e non dalla data della trasformazione;
- la cessione dell'immobile da parte della società semplice produrrà un "reddito diverso" che, in molti casi, sarà per i soci non imponibile ai fini Irpef.

### IMPOSTE INDIRETTE

In generale, ai fini IVA la trasformazione societaria è disciplinata dall'art. 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 633/1972, il quale esclude dal novero delle cessioni rilevanti ai fini IVA "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società...".

Tuttavia, qualora la società risultante dalla trasformazione sia una società semplice di mero godimento di beni, soggetto non rientrante nel campo di applicazione dell'IVA per assenza del requisito di esercizio di attività di impresa, allora la trasformazione assume rilevanza IVA quale ipotesi di autoconsumo dei beni (cfr. Circolare n. 112/E 1999).

La trasformazione in società semplice determina dunque per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale un fenomeno di autoconsumo dei beni di impresa, da assoggettare a Iva sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

L'operazione risulterà quindi irrilevante ai fini IVA per i beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, anche se sugli stessi sono stati eseguiti interventi di manutenzione, riparazione, recupero etc., per i quali, invece, si è provveduto a detrarre la relativa imposta.

In merito alla determinazione della base imponibile (in caso di applicazione dell'IVA) occorre riferirsi all'art. 13, comma 2, lettera c), DPR 633/1972, secondo cui per le operazioni citate nel n. 5) del co. 2 dell'art. 2, essa va individuata nel





STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

prezzo di acquisto o, in mancanza, nel prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni medesime.

Ai fini dell'imposta di registro, le trasformazioni (anche quelle in società semplice) rientrano nel disposto dell'art. 4, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR 131/1986, che prevede l'applicazione dell'imposta fissa pari a 200 euro.

Risultano applicabili in misura fissa anche le imposte ipotecarie e catastali.







## ESTROMISSIONE IMMOBILI STRUMENTALI PER IMPRENDITORI INDIVIDUALI

Rif. normativi:

L. 29.12.2022 N. 197 (Legge di bilancio 2023)

### PREMESSA

La legge di Bilancio 2023 ha previsto la possibilità per l'imprenditore individuale di optare per l'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal 1° gennaio 2023, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Le estromissioni devono avvenire nel periodo 1° gennaio 2023 – 31 maggio 2023 con riferimento ai beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022.

### AMBITO SOGGETTIVO

L'estromissione agevolata è, secondo quanto espressamente previsto dalla norma, riservata unicamente agli imprenditori individuali. Restano quindi esclusi dall'ambito di applicazione dell'agevolazione gli esercenti arti o professioni e le società.

In relazione ai soggetti destinatari della normativa di favore va precisato che non rileva il regime contabile adottato da colui che intende estromettere l'immobile e, pertanto, quest'ultimo può essere, indifferentemente, quello ordinario o semplificato.

Come si evince dalla norma possono beneficiare del regime agevolato gli imprenditori individuali che risultano in attività:

- sia alla data del 31 ottobre 2022;
- che alla data del 1° gennaio 2023.

L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31 ottobre 2022, abbia poi cessato la propria attività d'impresa prima del 1° gennaio 2023, in quanto in questo caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato.

L'estromissione deve essere effettuata entro il 31 maggio 2023, ma i relativi effetti retroagiscono al 1° gennaio 2023.

### AMBITO OGGETTIVO

Diversamente da quanto previsto per l'assegnazione o la cessione di beni ai soci, l'estromissione agevolata può indistintamente riguardare gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione (per definizione vedere infra paragrafi precedenti). Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali.

In particolare, il regime di estromissione agevolata riguarda i beni immobili:

- posseduti al 31 ottobre 2022 e che a tale data presentavano il requisito della strumentalità;
- posseduti anche alla data del 1° gennaio 2023.

Non rientrano tra i beni agevolabili gli immobili di civile abitazione (classati nelle categorie del gruppo A, fatta eccezione per la categoria A/10) utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore.





## IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'estromissione degli immobili strumentali effettuata dall'imprenditore individuale rappresenta un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 58, comma 3, del TUIR). In ragione di ciò, qualora si provveda alla loro estromissione dal regime d'impresa, si realizza una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (articolo 86 comma 3 del TUIR).

Il regime agevolativo riproposto dalla Legge di Bilancio 2023 permette:

- di assoggettare tale plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8%;
- di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previste ai fini dell'imposta di registro (art. 52, comma 4 DPR 131/1986).

In esito all'estromissione agevolata, l'imprenditore dovrà provvedere al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in due rate alle seguenti scadenze:

- 30 novembre 2023: versamento prima rata pari al 60% del totale;
- 30 giugno 2024: versamento seconda rata pari al 40% del totale.

## IMPOSTE INDIRECTE

Ai fini IVA l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'IVA (articolo 2 comma 2 n. 5) del Dpr 633/1972), la quale dunque (se dovuta) deve essere assolta nei modi ordinari.

L'imprenditore individuale deve verificare in particolare se l'immobile sia entrato nella sfera dell'impresa con IVA detratta oppure non detratta; nel secondo caso, infatti, l'estromissione è fuori campo Iva ai sensi dell'art. 2, p. 5 D.P.R. 633/1972.

Qualora, invece, il fabbricato abbia generato la detrazione dell'IVA a monte, l'estromissione rientra nel campo di applicazione dell'imposta, tenendo conto delle caratteristiche soggettive dell'impresa e oggettive del bene.

In caso di estromissione esente oppure fuori campo Iva occorre verificare:

- se dal momento dell'acquisto o ultimazione della costruzione (con relativa detrazione di IVA) sia trascorso il periodo di 10 anni. Se inferiore, deve essere rettificata la detrazione Iva nella misura di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio;
- se nell'ultimo decennio siano state sostenute spese incrementative con IVA detratta. Anche in questo caso deve essere effettuata la rettifica della detrazione Iva.

Si ricorda che qualora l'estromissione sia soggetta a IVA, l'imprenditore individuale dovrà emettere autofattura.

Non si pongono, naturalmente, problematiche di imposte di registro, ipotecaria e catastale non essendo in presenza di un atto traslativo, ma di un semplice passaggio dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

**Studio Negri e Associati rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.**

