

Avv. Mimmo Napoletano

Dottore di Ricerca in Giustizia Tributaria Italiana ed Europea

Cultore della Materia in Diritto Tributario - *Dipartimento di Giurisprudenza Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”*

❖ Il regime forfetario e la *flat tax incrementale*



Studio Napoletano

avvocati – commercialisti – consulenti del lavoro

Il regime forfetario

Con l'art. 1, comma 54, Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) sono state apportate, **a decorrere dal 2023**, significative modificazioni alla disciplina della c.d. **flat tax**, cioè dell'imposta sostitutiva sul regime forfetario, di cui all'art. 1, comma 54 e seguenti, L. 23 dicembre 2014, n. 190, **intese ad ampliare la platea dei soggetti che possono accedere alla suddetta disciplina.**

La legge di Stabilità 2015 ha introdotto il regime forfetario, destinato alle persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo che rispettano determinati requisiti. Il regime, applicabile dal 1° gennaio 2015, è stato successivamente modificato dapprima dalla legge di Stabilità 2016, dalla legge di Bilancio 2020 e infine dalla legge di Bilancio 2023.

Cos'è il regime forfetario?

Il regime forfetario prevede rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili e consente:

- ✓ **la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta, in sostituzione di quelle ordinariamente previste;**
- ✓ **l'accesso a un regime contributivo opzionale per le imprese.**

Il regime forfetario

Condizioni per l'accesso

Il regime forfetario è soggetto a due condizioni per l'accesso (**previste dal comma 54 dell'art. 1, L. n. 190/2014**):

- ✓ **la prima relativa** all'ammontare dei ricavi conseguiti o dei compensi percepiti nell'anno precedente, il cui importo non deve essere superiore al limite elevato da euro **65.000,00 ad euro 85.000,00**;
- ✓ **la seconda costituita** dall'ammontare delle spese, che **complessivamente** non devono essere superiori ad euro 20.000,00 lordi, per **lavoro accessorio**, per **lavoratori dipendenti** e per **collaboratori** di cui all'art. 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR.

Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno precedente.

Il regime forfetario

Per chi si è già avvalso del regime forfetario nell'anno precedente si fa riferimento ai ricavi ed ai compensi “percepiti”; coloro che invece hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il criterio di competenza, mentre chi ha esercitato un'arte o professione deve far riferimento al criterio di cassa.

L'elevazione, disposta con la legge di bilancio, **entra in vigore dal 1° gennaio 2023**; ciò comporta che per l'anno 2023 possono accedere al regime forfetario coloro che nel 2022 hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a 85.000 euro.

Sono esclusi per contro coloro che nel 2022 hanno conseguito ricavi o percepito compensi per un importo **pari o superiore** ad 85.000 euro.

In caso di inizio attività nel corso del 2022 si applica il criterio del ragguglio ad anno, ai fini della verifica se l'ammontare dei ricavi o dei compensi sia stato superiore al limite di 85.000 euro.

Il regime forfetario

Cause ostative all'accesso al regime forfetario

La fruizione del regime forfetario è **preclusa in presenza di talune cause ostative** (*previste dal comma 57 dell'art. 1, L. n. 190/2014, e non modificate dalla legge di bilancio 2023*); in sintesi **non possono avvalersi del regime forfetario i contribuenti:**

- ✓ **che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA** o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- ✓ **non residenti**, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'UE o in uno Stato SEE che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato;
- ✓ **che effettuano**, in via **esclusiva** o **prevalente**, operazioni di cessione di fabbricati o di terreni edificabili, ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi;

Il regime forfetario

- ✓ **che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività**, a società di persone, ad associazioni o imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR, o che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
- ✓ **le persone fisiche la cui attività** sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- ✓ **che nell'anno precedente** hanno percepito redditi di **lavoro dipendente** e **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente, **eccedenti l'importo di 30.000 euro** (salvo il caso di cessazione del rapporto di lavoro).

Il regime forfetario

Permanenza e fuoriuscita dal regime forfetario

Con la modifica apportata dall'art. 1, comma 54, Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (*legge di bilancio 2023*) è stata prevista una deroga al criterio generale secondo cui il regime forfetario cessa a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno uno dei requisiti o si verifica una delle condizioni ostative, **disponendo che in caso di superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi, il regime forfetario cessa dall'anno in corso**. In tal caso, le imposte sui redditi dell'anno sono determinate secondo i criteri ordinari e si applica l'Iva **a partire dalle operazioni effettuate** che comportano il superamento del predetto limite.

Come anticipato, costituisce criterio generale quello per cui il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui:

- ✓ *viene meno* una delle condizioni per l'accesso di cui al comma 54,
- ✓ *ovvero si verifica* taluna delle cause ostative indicate al comma 57.

Il regime forfetario

In deroga al suddetto criterio generale, la legge di bilancio ha introdotto un nuovo limite, con riguardo all'ammontare dei ricavi o dei compensi, disponendo che il regime forfetario cessa di avere applicazione immediatamente, e cioè dall'anno stesso, se i ricavi o i compensi “percepiti” sono superiori a 100.000 euro.

Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il predetto limite, il reddito è determinato con le modalità ordinarie, con applicazione di IRPEF e relative addizionali.

Ai fini IVA, è dovuta l'imposta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite. È quindi fatta salva l'esclusione da IVA per le operazioni precedenti che, ai sensi dell'art 6 del DPR 633/72, si intendono già effettuate.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

La legge di Bilancio 2023 (art. 1, commi 55-57, legge n. 197/2022) ha previsto che le persone fisiche titolari di reddito d'impresa, arti o professioni, **che non aderiscono al regime forfetario**, possono applicare - in luogo della tassazione ordinaria - **un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 15% (c.d. flat tax incrementale)** su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato nel 2023 ed il reddito d'impresa o di lavoro autonomo, di maggiore importo, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare.

La quota di reddito assoggettata a imposta sostitutiva rileva in ogni caso per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito incrementale 2023 è irrilevante sotto il profilo degli acconti d'imposta (IRPEF ed addizionali) per il periodo d'imposta 2024. A tali fini, ipotizzando l'adozione del metodo di computo storico degli acconti, deve assumersi quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata non applicando la disposizione agevolativa.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Aumento dei limiti di ricavi per la contabilità semplificata (art 1 commi 55-57)

È stato elevato l'ammontare dei ricavi fino a concorrenza del quale le imprese sono ammesse al **regime di contabilità semplificata** previsto dall'art. 18 del DPR 600/73 (salvo opzione per il regime ordinario di contabilità).

Per effetto della modifica, detto regime è adottato “naturalmente” qualora i ricavi percepiti o conseguiti in un anno intero non siano superiori a:

- 500.000 euro (prima 400.000 euro), per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- 800.000 euro (prima 700.000 euro), per le imprese aventi ad oggetto altre attività.

I nuovi limiti di ricavi si applicano a decorrere dal 1/1/2023.

Tenuto anche conto dei chiarimenti a suo tempo forniti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 24/08/2001 n. 80 con riferimento ad un precedente adeguamento delle soglie, ne consegue che, per individuare il regime contabile “naturale” per l'anno 2023, le imprese devono verificare se, nel precedente anno 2022, è stato o meno superato il limite di 500.000 o 800.000 euro di ricavi. Soltanto se in tale anno hanno percepito o conseguito ricavi di ammontare non superiore a tali nuove soglie possono beneficiare del regime contabile agevolato.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Come si determina il reddito imponibile?

Il reddito imponibile dei contribuenti che adottano il regime forfetario si determina applicando all'ammontare dei **ricavi conseguiti o dei compensi percepiti** il coefficiente di redditività previsto per l'attività esercitata.

Dal reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si deducono i contributi previdenziali obbligatori compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico ovvero se non fiscalmente a carico qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi; **l'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo.**

Come si applica la flat tax?

Al reddito imponibile si applica un'unica imposta nella misura del 15%, sostitutiva di quelle ordinariamente previste (*imposte sui redditi, addizionali regionale e comunale, IRAP*).

Nel caso di imprese familiari, l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, **è dovuta dall'imprenditore.**

Il reddito assoggettato al regime forfetario rileva sempre quando, per la spettanza o per la determinazione di deduzioni detrazioni o benefici anche di natura non tributaria, le norme fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Contribuenti che avviano una nuova attività

L'imposta sostitutiva è ridotta al 5% per i primi cinque anni di attività in presenza di determinati requisiti:

- ✓ *il contribuente non ha esercitato*, nei tre anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- ✓ *l'attività da intraprendere non costituisce*, in nessun modo, mera prosecuzione di altra precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso del periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- ✓ **se viene proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del beneficio non supera il limite che consente l'accesso al regime.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Quali sono le semplificazioni IVA?

I contribuenti che applicano il regime forfetario:

- ✓ non addebitano l'IVA in fattura ai propri clienti né detraggono l'imposta assolta sugli acquisti;
- ✓ sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e di presentazione della dichiarazione annuale;
- ✓ non sono tenuti a registrare le fatture emesse, i corrispettivi e gli acquisti;

Restano invece soggetti agli obblighi di:

- ✓ numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e bollette doganali;
- ✓ certificazione dei corrispettivi;
- ✓ integrazione delle fatture, per le operazioni di cui risultano debitori di imposta, con indicazione dell'aliquota e della relativa IVA, che deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto a detrazione.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Quali sono le semplificazioni in materia di imposte sui redditi?

I contribuenti che applicano in regime forfetario:

- ✓ **sono esonerati** dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie;
- ✓ **sono esclusi** dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA);
- ✓ **non devono operare le ritenute alla fonte**, ad eccezione di quelle sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi ad essi assimilati; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi devono indicare il codice fiscale di chi ha percepito redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi;
- ✓ **non sono soggetti a ritenuta d'acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti**. A tal fine, devono rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto per attestare che si tratta di reddito soggetto a imposta sostitutiva.

Il regime forfetario – flat tax incrementale

Quando conviene la flat tax?

Quando si valuta l'eventualità di optare per il regime forfetario, bisogna considerare una serie di variabili:

1) la determinazione del reddito è a forfait, senza quindi avere la possibilità di dedurre i costi di gestione.

Pertanto, in presenza di costi abbastanza contenuti potrebbe essere interessante avere una riduzione dei proventi prestabilita, a prescindere dai reali costi incontrati nel corso dell'anno.

Tuttavia, se ci si trova in una fase di start up, magari con investimenti iniziali e anche un ammontare di compensi contenuto, il riconoscimento dei costi consentito nell'ordinaria determinazione del reddito professionale potrebbe essere tale da azzerare il reddito o portarlo al di sotto della percentuale forfettaria di determinazione del reddito prevista dal legislatore;

Il regime forfetario – flat tax incrementale

2) la tassazione del reddito avviene mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva, e quindi, in assenza di altri redditi, non è ammessa la possibilità di fruire di detrazioni e deduzioni IRPEF (salvo fattispecie limitate e specifiche). Infatti, ad eccezione dei contributi previdenziali (gestione separata INPS o cassa professionale), deducibili nell'anno di pagamento dalla determinazione del reddito dei forfettari, tutti gli altri benefici collegati agli oneri di vario genere (spese mediche, assicurazioni previdenziali, etc.) non sono fruibili nel caso di opzione per il regime forfetario e quindi di fatto vengono perduti.

Occorre, pertanto, considerare prima di scegliere quale regime di tassazione adottare (forfetario o ordinario) tutti gli oneri (i.e. oneri familiari, assicurazioni, mutui, etc.) per comprendere se la fruizione degli stessi, nell'ambito di un regime ordinario di tassazione del reddito professionale, è tale da ridurre in modo significativo il carico fiscale.

In termini operativi, se i compensi del contribuente non sono particolarmente elevati e i costi sono tali da far dichiarare un reddito contenuto, è possibile che, mediante le deduzioni dall'imponibile e le detrazioni dall'imposta IRPEF, si giunga ad un completo azzeramento della tassazione.

La pace fiscale: non solo una questione di fiducia

La lotta all'evasione fiscale non sembra dare grossi risultati, ma il fenomeno è molto meno complesso di quello che appare.

Il concetto di **tax morale** è stato introdotto nel mondo della giurisprudenza negli anni '60 da Schmolders, che la definisce come *“il giudizio morale che la collettività pone in essere nei confronti dell'evasione fiscale e degli evasori”*.

La **tax morale** è ciò che spinge il contribuente a pagare i tributi; è, insomma, la naturale tendenza all'adempimento spontaneo dei propri **doveri fiscali**.

La **tax morale** va inteso come **“fattore esterno”** alla macchina dell'imposizione ed esterno al sistema organizzativo dell'amministrazione pubblica, che però ne è profondamente influenzata.

Analizzando il sistema impositivo, ci si trova dinanzi a diversi sistemi di **input** ed **output**, alcuni diretti, altri indiretti: mentre le aliquote e le basi imponibili sono totalmente dipendenti dalla volontà e dalla discrezionalità dello Stato, e di conseguenza del Governo, la **“moralità fiscale”** è al di fuori di questo controllo.

Avv. Mimmo Napoletano

Dottore di Ricerca in Giustizia Tributaria Italiana ed Europea

Cultore della Materia in Diritto Tributario - *Dipartimento di Giurisprudenza Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”*

❖ LA PACE FISCALE E LE NOVITA' DELLA LEGGE DI BILANCIO 2023



Studio Napoletano

avvocati – commercialisti – consulenti del lavoro

La pace fiscale: non solo una questione di fiducia

La **tax morale** infatti condiziona il buon andamento e funzionamento del sistema di tassazione; l'obiettivo dello Stato e del governo sta nel ricercare la 'complicità' (*rectius*, la collaborazione) dei contribuenti nell'adempimento degli obblighi fiscali, non solo in virtù del principio di "autosostentamento" dello Stato, ma anche per la sana efficienza della macchina burocratica finalizzata al sistema di tassazione.

Vi è, però, un forte legame tra l'attitudine al rispetto delle regole, soprattutto fiscali, e il contesto economico, sociale e istituzionale dei contribuenti stessi.

Vi è, cioè, una **correlazione positiva** assoluta tra i Paesi con maggiore **tax morale** e il giudizio di fiducia verso le Istituzioni da parte dei contribuenti stessi.

Nei Paesi nei quali il livello della moralità è più elevato, vi è una minore evasione fiscale, con la conseguenza di un regime fiscale meno gravoso.

La fiducia nei confronti delle Istituzioni è dunque il primo indizio che permette di comprendere, a livello locale, l'applicazione empirica della "**tax morale**".

La pace fiscale: non solo una questione di fiducia

Un sistema tributario basato sui principi di **trasparenza**, **semplificazione**, **buon andamento** e **collaborazione** da parte della pubblica amministrazione porta a una crescita esponenziale, nel tempo, della **tax morale** e quindi della **tax compliance**; la conseguenza più ovvia è una **reciproca volontà di collaborazione tra Governo e contribuenti**.

Un Governo, **leale** verso i propri cittadini, **efficiente**, basato su principi democratici di **trasparenza**, **partecipazione** e **semplificazione**, può ottenere dai cittadini stessi un supporto verso la **lotta all'evasione fiscale**.

Ed è proprio qui che si concretizza il concetto di **tax compliance**, nella consapevolezza di dover rispettare i propri doveri fiscali, interpretati come un supporto dovuto a uno Stato presente e rispondente ai bisogni dei cittadini, limando quel rapporto di preminenza da parte della P.A. nei confronti del contribuente, che non deve essere assolutamente vista solo come un tirannico ente impositore, bensì come fonte di supporto al **welfare nazionale**.

La pace fiscale: non solo una questione di fiducia

Tuttavia, il concetto di **tax compliance** si è evoluto e l'attività dell'amministrazione finanziaria caratterizzata dall'utilizzo di banche dati sempre più sofisticate determina grosse criticità in relazione, ad esempio, alla tutela della privacy del contribuente, e alla violazione dei suoi diritti inviolabili in materia di libertà fondamentali.

Vi è una condizione imprescindibile per poter far funzionare in maniera utile e corretta il sistema: saper bilanciare il diritto al trattamento dei dati personali con il diritto di rango costituzionale inerente alla tutela dei reati di frode ed evasione fiscale.

Il patrimonio informativo della P.A., contenete una molteplicità assoluta di informazioni relative a ogni aspetto della vita privata della popolazione, deve essere necessariamente e unicamente utilizzato e finalizzato per il *welfare* comune.

L'auspicio è che le strategie di lotta all'evasione non aprano ad abusi di potere, che minerebbero quella fiducia indispensabile affinché la **tax morale** e di conseguenza la **tax compliance** possano attecchire e divenire quotidianità, in un sano rapporto di collaborazione tra Stato e contribuenti.

La pace fiscale: le istruzioni dell'Agenzia sulle definizioni agevolate

La pace fiscale: le istruzioni dell'Agenzia sulle definizioni agevolate

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la **circolare n. 2 del 27 gennaio 2023** con la quale ha fornito alcuni chiarimenti sulle misure previste dalla c.d. "*Tregua fiscale*".

Dopo i chiarimenti sulla definizione degli avvisi bonari (circolare n. 1 del 13 gennaio 2023), l'Agenzia delle Entrate, con un nuovo documento di prassi (circolare n. 2 del 27 gennaio 2023) allarga il suo campo di azione con una serie di chiarimenti sulle altre definizioni agevolate introdotte dalla **Legge di bilancio 2023**.

Questa volta l'attenzione viene posta sulla **regolarizzazione delle irregolarità formali**, sul **ravvedimento speciale per le violazioni tributarie**, sull'**adesione agevolata** e sulla **definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento**, sulla **chiusura delle liti tributarie** e sulla **regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale**.

La pace fiscale: le istruzioni dell'Agenzia sulle definizioni agevolate

D'intesa con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione vengono fornite alcune indicazioni sulla norma che dispone lo **stralcio dei debiti** fino a euro 1.000 affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 e sulla **definizione agevolata dei carichi affidati** agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

Relativamente a quest'ultima definizione agevolata, meglio conosciuta come **rottamazione quater**, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha già predisposto la procedura per presentare l'istanza di adesione entro il termine di scadenza fissato al **30 aprile 2023**.

Proviamo, di seguito, ad evidenziare alcuni passaggi della circolare degni di nota, rimandando ad un approfondimento delle tematiche trattate alla lettura del corposo documento di prassi.

Regolarizzazione delle irregolarità fiscali

Per quanto riguarda la regolarizzazione delle irregolarità formali (art. 1, commi da 166 a 173 Legge n. 197/2022) nella circolare si evidenzia che la stessa non risulta condizionata a una particolare qualifica rivestita dal soggetto che intende fruirne.

Pertanto, può avvalersi della regolarizzazione **la generalità dei contribuenti**, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, in relazione alle violazioni formali, commesse in materia di **IVA, IRAP, imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta**.

Possono, inoltre, avvalersi della regolarizzazione i sostituti d'imposta, gli intermediari e gli altri soggetti tenuti, ai sensi di specifiche disposizioni, alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

Invece, **sull'aspetto oggettivo**, viene evidenziato che **rientrano nella definizione le violazioni formali** che, sostanzialmente, sono quelle per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione.

Regolarizzazione delle irregolarità fiscali

Ad esempio, tra le violazioni formali ammesse alla regolarizzazione rientra, per esempio, l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca.

Da non confonderle con le violazioni “**meramente formali**” che non sono punibili; **non rientrano, invece, nel campo di applicazione della norma:**

- ✓ le violazioni formali inerenti l'imposta di registro e l'imposta di successione;
- ✓ quelle derivanti dalla *voluntary disclosure*;
- ✓ l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato;
- ✓ le violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023 (1° gennaio 2023).

Ravvedimento speciale per violazioni tributarie

Il “**ravvedimento operoso speciale**” introdotto dalla Legge di Bilancio 2023 (art. 1, commi 174-178) permette di regolarizzare le violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021** ed ai periodi di imposta precedenti.

Nella circolare, oltre a ricordare le istruzioni operative per finalizzare la definizione agevolata (*ovvero il versamento, entro il 31 marzo 2023, intero o rateale di un importo pari a un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti*), si evidenzia che è possibile regolarizzare le violazioni “**sostanziali**” dichiarative e le violazioni sostanziali “**prodromiche**” alla presentazione della dichiarazione.

Ravvedimento speciale per violazioni tributarie

Sono, invece, **escluse** le **violazioni rilevabili mediante controllo automatico** (*c.d. avvisi bonari ex art. 36-bis D.P.R. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972*) e le violazioni formali oggetto, come detto sopra, di una diversa definizione agevolata.

Inoltre, si pone l'accento su altri importanti aspetti quali:

- ✓ **la possibilità di utilizzare la compensazione;**
- ✓ **la condizione che, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, le violazioni non siano state già contestate con un atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973.**

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

In merito alla **definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento riferibili ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** (art. 1, commi 179-185), anche in questo caso è possibile definirli con il pagamento delle sanzioni nella misura di **un diciottesimo** di quanto previsto dalla legge.

A livello operativo, nella circolare si precisa che, per quanto si rinvii a uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'adozione delle ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della definizione agevolata, i contribuenti possono già fruirne direttamente in fase di versamento degli importi dovuti.

Quindi, non è necessario attendere ulteriori istruzioni.

Per quanto riguarda, invece, la **definizione agevolata degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e di liquidazione** è prevista la possibilità di prestare acquiescenza, beneficiando di una maggiore riduzione delle sanzioni.

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

In particolare, è possibile definire pagando, entro il termine per la proposizione del ricorso, le sanzioni nella misura di **un diciottesimo** di quelle irrogate.

A tale proposito, viene riportato l'esempio degli avvisi di accertamento esecutivi: in tale caso, l'importo delle sanzioni definibili, in sede di acquiescenza e di adesione, è pari ad un sesto di quelle che il contribuente avrebbe dovuto versare per definire in maniera agevolata l'atto entro i termini per presentare ricorso.

Pertanto, in sede di acquiescenza, l'importo delle sanzioni dovute sarà pari ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate, mentre in sede di adesione l'importo delle sanzioni dovute sarà pari ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

Definizione delle controversie tributarie

Nella circolare, un intero e dettagliato paragrafo è dedicato alla **definizione delle liti tributarie** (art. 1, commi 186-205) seppur, per le modalità operative, si rimanda ad un successivo provvedimento.

In merito all'ambito applicativo della definizione agevolata si fa notare che **la norma non contiene precisazioni** circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili.

Quindi, **possono essere definite** non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, **ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi**.

Non sono, invece, definibili, in quanto mancano gli importi da versare da parte del contribuente, le controversie in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, quelle di valore indeterminabile.

Non sono nemmeno definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente.

Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate

La procedura prevista dall'art. 1, commi da 219 a 221 prevede la possibilità di regolarizzare l'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione, scadute al 1° gennaio 2023 e per le quali non sono stati ancora notificati la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione.

Il vantaggio consiste nel versamento integrale della sola imposta.

La procedura di regolarizzazione si applica inoltre agli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni scaduti al 1° gennaio 2023 e per i quali non sono stati ancora notificati la cartella di pagamento oppure l'atto di intimazione.

Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate

Il perfezionamento avviene con il pagamento integrale di quanto dovuto, a prescindere dal pagamento rateale.

La circolare chiarisce che:

- ✓ alla data del 1° gennaio 2023 la rata da regolarizzare deve essere scaduta, deve, quindi, essere decorso il termine ordinario di pagamento.
- ✓ è possibile regolarizzare l'omesso pagamento anche quando, alla data del 1° gennaio 2023, sia intervenuta una causa di decadenza da rateazione.

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

La circolare contiene anche due paragrafi dedicati, rispettivamente, **allo stralcio dei debiti fino a 1.000 euro** e la **definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione** (la c.d. rottamazione *quater*).

I chiarimenti sono stati concordati con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, che è l'ente competente a gestire le due agevolazioni.

Per quanto riguarda lo stralcio automatico dei debiti fino a 1.000,00 euro, l'Agenzia fa notare che, diversamente alle precedenti disposizioni di stralcio, in questo caso l'annullamento automatico opera con modalità differenziate, in funzione della tipologia di ente creditore che ha affidato il carico all'agente della riscossione.

In particolare, sono automaticamente annullati i debiti fino a euro 1.000,00, relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, anche se già inclusi nella cd. “**rottamazione-ter**” o nel cd. “**saldo e stralcio**”.

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

Sulla **rottamazione quater**, viene precisato che, seppur le norme ricalchino le precedenti rottamazioni, ci sono alcune differenze.

Infatti, con specifico riferimento al perimetro dei carichi definibili, l'applicazione della nuova definizione agevolata ai carichi affidati agli agenti della riscossione dagli enti previdenziali di diritto privato (i.e. le casse professionali), potrà operare, a differenza di quanto avvenuto nelle precedenti "rottamazioni", **soltanto qualora i predetti enti si pronuncino in tal senso**, adottando apposita delibera, che, **entro il 31 gennaio 2023, dovrà essere pubblicata sul sito istituzionale dell'ente deliberante e comunicata via PEC all'agente della riscossione.**

A quanto pare, però, almeno dalle notizie fin qui note, quasi nessuna cassa di previdenza sembra aver intenzione di aderire – CASSA FORENSE

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

Un ultimo chiarimento, infine, sembra interessante.

Nella circolare si precisa che per le modalità di determinazione delle somme da versare a titolo di definizione in caso di precedenti pagamenti parziali, **si dovrà tener conto esclusivamente dell'importo già versato a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.**

Quindi, come, invece, accaduto nelle precedenti rottamazioni, **non si deve tener conto delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di quelle maturate a titolo di aggio**, poiché tali somme, nella nuova rottamazione, **sono oggetto di integrale abbattimento.**

La **sanatoria parziale** è invece riferita ai debiti verso gli enti locali (tributi, multe stradali) e per contributi dovuti agli enti previdenziali privati dei professionisti: riguarda solo sanzioni e interessi e concede agli enti di non aderire allo stralcio, deliberando tale scelta entro il 31 gennaio.

Diverso il caso dei debiti non affidati all'agente della riscossione, per i quali non è prevista la possibilità di stralcio né la rottamazione a condizioni agevolate.

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

Lo stralcio cartelle sotto i mille euro riguarda sette milioni di contribuenti

Per la Rottamazione-*quater* è già pioggia di domande

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

Lo stralcio cartelle sotto i mille euro riguarda sette milioni di contribuenti, per la Rottamazione-*quater*

Lo **stralcio** debiti sotto i mille euro riguarda **7 milioni di contribuenti**, per un numero di cartelle esattoriali compreso fra i 25 e i 27 milioni ed un controvalore pari a 18 miliardi di euro.

E questo, solo limitandoci alle somme a ruolo dovute ad agenzie fiscali ed enti di previdenza pubblici.

Le anticipazioni sulla portata della misura di **tregua fiscale** sono state fornite dal direttore dell'Agazia delle Entrate, **Ernesto Maria Ruffini**, nel corso dell'evento *Telefisco*.

Si tratta di numeri importanti, nei quali non sono neppure ricompresi i debiti affidati all'agente della riscossione per tributi locali come IMU e TARI o multe stradali, né i contributi dovuti agli enti di previdenza privati.

Il vantaggio per l'Amministrazione finanziaria è lo **smaltimento** del **magazzino fiscale** dell'AdER.

Stralcio dei debiti fino a €1.000,00 – Rottamazione quater

Il **condono totale** è previsto dal *comma 227 della legge 197/2022*, la Manovra 2023. Prevede che vengano automaticamente cancellate, alla data del 31 marzo, le cartelle che al primo gennaio risultavano di importo residuo complessivo erano sotto i mille euro tra quelli affidati dall'AdER (Agenzia Entrate Riscossione, ex Equitalia) verso lo Stato centrale (IRES, IRES, IVA, ecc.) e la previdenza pubblica (INPS).

La **vera sfida**, secondo Ruffini, non è però quella di sgravarsi dei debiti inesigibili quanto quella di **indurre i cittadini a pagare le tasse**. Le cifre sull'**evasione** in Italia restano alte, ma negli ultimi anni sono stati fatti passi avanti: *«il tax gap si è ridotto»*, sottolinea il direttore dell'Agenzia delle Entrate. *“Dal 2011 al 2019, le principali imposte (IRPEF, IRES, IVA e IRAP), sono scese da 90 a 74 miliardi di evasione, comunque troppo ma comunque 15 in meno di evasione fiscale”*.

Altri dati sulle misure di tregua fiscale inserite in Manovra sono stati forniti dal Viceministro all'Economia, **Maurizio Leo**: nei primi cinque giorni di apertura delle domande di adesione alla Rottamazione *quater*, ha detto, **«sono arrivate 65mila richieste di definizione agevolata delle cartelle»**.

Avv. Mimmo Napoletano - Dottore di Ricerca in Giustizia Tributaria Italiana ed
Europea Dipartimento di Giurisprudenza Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”

❖ **Assegnazioni ai soci e trasformazioni in società semplice di nuovo agevolate**



Studio Napoletano

avvocati – commercialisti – consulenti del lavoro

Assegnazioni agevolate ai soci

L'agevolazione prevista dalla legge di bilancio 2023 ripercorre le disposizioni della precedente Legge n. 208/2015 **e consente l'assegnazione agevolata di beni ai soci.**

L'operazione ha l'obiettivo di estromettere i beni dal regime d'impresa con **un'imposizione ridotta** per quanto riguarda sia le **imposte sui redditi**, sia le **imposte di registro, ipotecaria e catastale**, ma **non per l'IVA**.

L'art. 1 commi 100-105 della L. 29 dicembre 2022 n. 197 (legge di bilancio 2023) prevede la riapertura delle norme agevolative per le seguenti operazioni:

- 1) Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci delle s.n.c., s.r.l., s.p.a. di beni immobili e mobili registrati non strumentali;
- 2) Trasformazione di società commerciale in società semplice;
- 3) Estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale – art 1 comma 106 L. 29 dicembre 2022 n. 197.

Assegnazioni agevolate ai soci

Le agevolazioni si muovono nel solco di quelle a suo tempo previste dall'art. 1 co. 115 ss. della Legge n. 208/2015, con imposizione sostitutiva dell'8% sulle plusvalenze, oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con le circolari 01/06/2016 **n. 26** e 16/09/2016 **n. 37**.

La disciplina agevolativa riguarda le società **in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni** che, entro il prossimo **30 settembre 2023**, attribuiscono ai soci beni immobili (*fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione*) o **beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa**.

L'ambito di applicazione appare abbastanza ristretto e non coinvolge altri beni quali, ad esempio, **beni immateriali o partecipazioni in società controllate o collegate**.

L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze è prelevata nella misura ridotta dell'8%.

Tuttavia, solo se la società risulta non operativa in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti, l'aliquota è aumentata al 10,5%.

Assegnazioni agevolate ai soci – Profilo temporale

Agevolazioni, cessioni o trasformazioni, per godere delle agevolazioni previste dalla L. 197/2022, debbono essere poste in essere **entro il 30 settembre 2023**.

Con riguardo all'assegnazione, e considerato quanto chiarito nella Circolare 26/E del 2016, si precisa che **il momento dell'assegnazione stessa deve essere individuato in quello in cui viene perfezionato l'atto d'assegnazione e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima**.

Il momento della cessione ed il momento della trasformazione coincidono con la stipula, rispettivamente, dell'atto di cessione e dell'atto di trasformazione.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

L'art. 1, c. 101, L. 197/2022 dispone che:

- ✓ **in caso di assegnazione e/o cessione**, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e/o ceduti e il loro costo fiscalmente riconosciuto o, in caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale 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% ovvero nella misura del 10,5% 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 (le cd. “società di comodo”).

Relativamente agli effetti del pagamento dell'imposta sostitutiva in commento, nella Circolare 37/E del 2016 si è precisato che l'assolvimento dell'imposta sostitutiva prevista dalla disciplina dell'assegnazione agevolata in esame “sostituisce” la tassazione ordinaria dei componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap e chiude qualsiasi debito tributario in capo alla società (circolare n. 26/E del 2016).

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

In altri termini, la plusvalenza rilevata a conto economico (*calcolata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene*) è fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (*determinata sulla base del valore normale/catastale*) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva. Occorre evidenziare che la plusvalenza contabile – *iscritta in bilancio per effetto dell'assegnazione agevolata e "sterilizzata" con una variazione fiscale in diminuzione* – concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio [in corso] e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto.

L'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori.

Per la determinazione della base imponibile sulla quale applicare le aliquote dell'imposta sostitutiva necessitano due valori:

- (i) il valore normale dei beni assegnati, ceduti o posseduti;
- (ii) il costo fiscalmente riconosciuto.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

Per quanto riguarda il valore normale degli immobili, lo stesso o viene determinato ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986) (il cd. “valore di comune commercio”) ovvero, in alternativa, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, 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 T.U.R. (DPR. 131/1986) (il cd. “valore catastale”); così dispone l'art. 1, c. 102, L. 197/2022.

Si applica altresì una imposizione sostitutiva dell'13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate.

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 T.U.I.R. (DPR. 917/1986) o al “valore catastale”, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

Anche nel caso di assegnazione può attribuirsi al bene un valore non necessariamente uguale al valore normale o al valore catastale, ma comunque non inferiore ad uno di detti valori così come disposto dalla **Circolare 26/E** del 2016 ove si è avuto modo di precisare che anche **ai fini dell'assegnazione, il valore normale degli immobili – analogamente al criterio espressamente previsto dalla norma con riferimento alla cessione degli immobili stessi – può essere computato in misura non inferiore ad uno dei sopra indicati valori.**

Pertanto, **ad esempio**, qualora il valore normale del bene immobile che si intende assegnare, determinato ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R., sia pari a 1000 e quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori delle rendite catastali sia pari a 800, il valore normale ai fini dell'assegnazione di cui trattasi potrà essere assunto anche in un importo intermedio tra i due predetti valori.

Possono essere effettuate anche scelte diversificate per immobile assegnato, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

E' possibile beneficiare della disciplina agevolativa anche nel caso in cui la società risulti titolare di un **diritto reale parziale sul bene** (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e provveda a liberarsene assegnando definitivamente il bene al socio.

In tal caso, ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva, in linea di principio, occorre far riferimento al valore (normale o catastale) della piena proprietà ridotto del diritto precedentemente concesso al socio (ad esempio, usufrutto o abitazione) calcolato sulla base del valore normale o catastale di cui all'articolo 48 del TUR.

Va da sé che il valore normale o catastale del bene ridotto del diritto concesso al socio deve essere confrontato con il valore fiscale della piena proprietà del bene anch'esso ridotto del valore del diritto concesso al socio (*Circolare 26/E del 2016*).

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

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 imposta sostitutiva nella misura del 13% (*tali riserve possono derivare, ad esempio, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato*).

Per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata, la società può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta con applicazione dell'imposta sostitutiva del 13%; ai fini del calcolo di detta imposta rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che questo ammontare non corrisponda al valore normale/catastale dei beni assegnati (le riserve da annullare, infatti, vanno parametrize al valore contabile attribuito in bilancio ai beni assegnati e non al valore normale/catastale utilizzato ai fini fiscali).

Possono essere utilizzate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

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; in questo senso la Circolare 37/E del 2016 che al riguardo propone il seguente 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 in sede contabile: 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% riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

Il pagamento della predetta imposta sostitutiva del 13%, operato dalla società, **libera** le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è **definitivo e liberatorio** anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione; l'irrilevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13% dalla società è applicabile sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio (in questo senso sempre la Circolare 37/E del 2016).

Il valore normale per i beni mobili iscritti in pubblici registri, non dettando la norma in esame alcuna particolare previsione, deve essere individuato in base alle ordinarie disposizioni del comma 3 dell'art. 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986).

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

Per quanto riguarda l'altro elemento da considerare per calcolare la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva (ossia il costo fiscalmente riconosciuto del bene) la Circolare 26/E del 2016 ha chiarito che:

- (i) relativamente ai beni plusvalenti*, il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110, comma 1, lettera b), del T.U.I.R., al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti;
- (ii) relativamente ai beni che in caso di cessione danno luogo a ricavi* (così detti *beni-merce*), nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla società in base al metodo del “costo specifico”, il costo fiscalmente riconosciuto va determinato facendo riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'articolo 92 del T.U.I.R.

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

Se il valore normale/catastale dei beni assegnati è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero; l'eventuale minusvalenza generata dall'assegnazione di beni che siano diversi da quelli merce non è peraltro deducibile nella determinazione del reddito d'impresa (cfr. Circolare n. 26/E del 2016).

In presenza, invece, dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che derivino dall'assegnazione dei beni merce a valore normale/catastale inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, devono essere “utilizzate” per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva. In quest'ultimo caso, pertanto, le componenti positive saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto delle componenti negative (cfr. Circolare 37/E del 2016).

Assegnazioni agevolate ai soci – L'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata nella misura del 60% entro il 30 settembre 2023 e la restante parte, il 40%, entro il 30 novembre 2023, con i criteri 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** (art. 1, c. 105, L. 197/2022).

L'opzione per fruire delle agevolazioni ex L. 197/2022 deve ritenersi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni e della relativa imposta sostitutiva.

Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva **non rileva ai fini della fruizione delle agevolazioni.**

In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi del cosiddetto "ravvedimento operoso".

Assegnazioni agevolate ai soci – Effetti connessi alle operazioni agevolate

L'art. 1, c. 103 L. 197/2022, stabilisce che:

- ✓ il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- ✓ nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1 e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR (DPR. 917/1986);
- ✓ tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Assegnazioni agevolate ai soci – Effetti connessi alle operazioni agevolate

Sul punto si possono richiamare le precisazioni contenute nella Circolare 26/E del 2016 laddove si osserva quanto segue:

(i) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di capitali con riduzione di riserve di capitale: “l’assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell’attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell’imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione. Quest’ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior “valore affrancato” ed in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale. In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione ai sensi dell’ultimo periodo del comma 103, art. 1, L. 197/2022 (norma corrispondente al previgente comma 118, art. 1, L. 208/2015) in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto, dal primo periodo dello stesso comma 103 (norma corrispondente al previgente comma 118), in relazione alle operazioni di trasformazione. Nell’ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l’eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario”.

Assegnazioni agevolate ai soci – Effetti connessi alle operazioni agevolate

(ii) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di capitali con riduzione di riserve di utili: *“in caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari”*.

(iii) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di persone: *“per i soci delle società di persone l’applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza in capo soci determina che il pagamento dell’imposta sostitutiva rende – per l’importo già assoggettato a tassazione – definitiva e liberatoria la tassazione in capo ai soci assegnatari. In particolare, l’assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell’attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell’imposta sostitutiva, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.*

Assegnazioni agevolate ai soci – Effetti connessi alle operazioni agevolate

Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società ed, in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale. In particolare, il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina, in misura proporzionale, l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci – al fine di rendere definitiva e liberatoria la tassazione operata dalla società – mentre il bene potrà essere attribuito ad uno solo dei soci con conseguenziali effetti di riduzione del valore fiscale della partecipazione. Si evidenzia, peraltro, che per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva. In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore (normale o catastale) del bene preso a riferimento dalla società, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva”.

A tal riguardo si rinvia agli esempi effettuati nella suddetta Circolare 26/E del 2016 sia con riguardo alla assegnazione da società di capitali con riduzione di riserve di capitali sia con riguardo alla assegnazione da società di capitali con riduzione di riserve di utili, sia con riguardo alla assegnazione da parte di società di persone.

Assegnazioni agevolate ai soci – Effetti connessi alle operazioni agevolate

Con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal cessionario, si precisa che:

- ✓ **il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo**, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.
- ✓ **ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.**, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, **l'operazione di cessione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione**. Il socio cessionario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno **cinque anni** dalla cessione dell'immobile.

Imposte indirette applicabili alle assegnazioni e cessioni agevolate

Imposta di registro e imposte di trascrizione e catastale

In via generale, la base imponibile dell'imposta di registro è determinata, a norma dell'articolo 43 del DPR n. 131/86, in base al valore dei beni, determinato a norma dell'articolo 51 del Testo unico.

Gli unici limiti ai poteri di accertamento degli uffici riguardano le attribuzioni (assegnazioni comprese) di immobili abitativi e relative pertinenze effettuate nei confronti di persone fisiche non imprenditori, per le quali i valori dichiarati in atto non inferiori ai valori catastali non possono essere oggetto di rettifica (articolo 52, comma 5-bis del DPR n. 131/86).

Il problema si pone nel momento in cui si opta, per quanto riguarda l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, per la determinazione delle stesse su base catastale.

In mancanza di una norma di salvaguardia anche nell'ambito dell'imposizione indiretta, infatti, l'utilizzo del valore catastale rimane, paradossalmente, limitato all'imposizione diretta, mentre rappresenta un criterio non utilizzabile nell'ambito suo naturale dell'imposizione indiretta, fatto salvo il caso degli immobili abitativi e relative pertinenze attribuiti (a seguito di cessione o assegnazione) a persone fisiche non imprenditori.

Imposte indirette applicabili alle assegnazione e cessioni agevolate

Per le assegnazioni e/o cessioni ai soci agevolate le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa (così dispone l'art. 1, c. 104, L. 197/2022).

A seconda del tipo di immobile oggetto di assegnazione e/o cessione le aliquote applicabili saranno le seguenti:

- ✓ 1% in caso cessione e/o assegnazione di abitazione non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 qualora il socio assegnatario e o cessionario abbia i requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al TUR – DPR 131/1986); resta ferma l'esenzione di imposta in caso di acquirente/assegnatario UNDER 36 con ISEE non superiore a 40.000 euro annui;
- ✓ 7,5% in caso cessione e/o assegnazione di terreno agricolo (salvo il caso in cui l'assegnatario o il cessionario rivesta la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo professionale, iscritti alle rispettive gestioni previdenziali, ed intenda avvalersi delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, c. 4bis, DL 194/2009 convertito con legge 25/2010; in quest'ultimo caso si applicherà l'imposta registro in misura fissa – € 200,00);
- ✓ 4,5% in tutte le altre ipotesi di cessione e/o assegnazione.

Imposte indirette applicabili alle assegnazioni e cessioni agevolate

Comunque l'imposta di registro non può essere inferiore ad €. 1.000,00: per le assegnazioni/cessioni soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (ridotte alla metà), trova comunque applicazione la regola dell'imposta minima di registro nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23 (cfr. Circolare 37/E del 2016).

L'imposta di registro sarà applicabile nella misura del 2% per le assegnazioni aventi ad oggetto fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro 5 anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche (imposta minima, in questo caso pari ad €. 200,00 non rientrando questa fattispecie tra quelle di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U.R. (DPR. 131/1986); si tratta, infatti, della specifica disciplina dettata per i conferimenti in società dall'art. 4, c. 1, lett. a), n. 2, della tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., applicabile anche alle assegnazioni dalle società ai soci per effetto del rinvio contenuto nel medesimo art. 4, c.1, lett. d), n. 2.

Imposte indirette applicabili alle assegnazione e cessioni agevolate

L'I.V.A.

Come abbiamo detto, l'assegnazione agevolata di beni ai soci, non prevede alcuna modifica per quanto riguarda la disciplina Iva. Pertanto, la determinazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta è costituita:

- ✓ per le cessioni a titolo oneroso, dal corrispettivo;
- ✓ per le assegnazioni, 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” (articolo 13, comma 2, lettera c) del DPR n. 633/72).

Nel prezzo di acquisto o di costo devono essere computati gli incrementi (così come i decrementi) di valore del bene, sicché di fatto si deve assumere il valore residuo del bene all'atto dell'assegnazione (il valore normale, o più precisamente il prezzo di acquisto al netto del deprezzamento, o comprensivo degli incrementi di valore). Occorre valutare con estrema attenzione l'assunzione, quale base imponibile Iva, di corrispettivi molto inferiori al valore reale degli immobili. Se, infatti, è vero che da anni non esiste più l'accertamento in base al valore normale degli immobili, è altrettanto vero che, la discrepanza tra corrispettivo e valore normale può rappresentare presunzione semplice, da combinare con altri mezzi di prova (da parte degli uffici) per fondare gli accertamenti dei fenomeni evasivi.

Imposte indirette applicabili alle assegnazioni e cessioni agevolate

In particolare in base alla vigente normativa:

A) sono soggette ad I.V.A. le assegnazioni e/o cessioni fatte da società e aventi per oggetto:

(i) aree edificabili (in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo).

(ii) fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali che siano stati costruiti dalla società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte della società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento.

Imposte indirette applicabili alle assegnazione e cessioni agevolate

(iii) fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali che siano stati costruiti dalla società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto), ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte della società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) anche se la assegnazione e/o cessione avvenga dopo i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento purché la società assegnante e/o cedente manifesti espressamente (nell'atto di assegnazione e/o cessione) l'opzione per l'imposizione IVA.

(iv) fabbricati strumentali (ossia fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10) qualora:

- ✓ si tratti di assegnazioni e/o cessioni eseguite dalla società assegnante e/o cedente entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto) o dalla società assegnante e/o cedente che vi ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, entro i 5 anni dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto).

Imposte indirette applicabili alle assegnazioni e cessioni agevolate

- ✓ si tratti di assegnazioni e/o cessioni eseguite dalla società assegnante e/o cedente anche dopo i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto) o dalla società assegnante e/o cedente che vi ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, anche dopo i 5 anni dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto), purché la società assegnante e/o cedente manifesti espressamente, nell'atto di assegnazione e/o cessione, l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A.
- ✓ si tratti di assegnazioni e/o cessioni per le quali nel relativo atto la società assegnante e/o cedente, diversa dall'impresa costruttrice o dall'impresa che vi ha eseguito lavori di restauro, risanamento o ristrutturazione manifesti espressamente, nell'atto di assegnazione e/o cessione, l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A.

Imposte indirette applicabili alle trasformazioni in società semplici

La trasformazione in società semplice, non comportando trasferimento dei beni, non è soggetta ad imposta proporzionale di registro, per cui alle trasformazioni non si applica la disposizione agevolativa del comma 104 (che prevede dell'imposta proporzionale di registro). Come anche riconosciuto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 2016 la trasformazione è disciplinata dall'art. 4, c. 1, lett. c) della Tariffa, parte Prima allegata al TUR (DPR. 131/1986) che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200,00). Anche le imposte di trascrizione e catastale sono dovute in misura fissa (€ 200,00 cadauna).

La Stessa Circolare ha precisato che la trasformazione in società semplice determina, per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale, un fenomeno di autoconsumo dei beni di impresa, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; pertanto se la società possiede immobili rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e/o non soggetti ad IVA) dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa (da applicare nella misura del 10% o del 22% a seconda della tipologia di immobile).

Anche per la trasformazione vale, peraltro, quanto precisato con riguardo alle assegnazioni: sono esclusi da IVA gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, come ad esempio nel caso di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA.

Altri aspetti concernenti la trasformazione in società semplici

L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, con la conseguenza che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita IVA (in questo senso la Circolare 37/E del 2016).

La trasformazione in regime agevolato delle società che gestiscono terreni agricoli non trova preclusioni, sempreché le predette società abbiano ad oggetto la gestione esclusiva o principale dei terreni ad uso agricolo (Circolare 26/E del 2016).

Altri aspetti concernenti la trasformazione in società semplici

L'Agenzia delle Entrate, sempre con la succitata Circolare 26/E del 2016 ha precisato:

- ✓ che è possibile beneficiare della disciplina in esame anche con riferimento ai casi in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sui beni (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e intenda procedere alla trasformazione in società semplice. Anche in tal caso, infatti, appare soddisfatta la finalità della norma agevolativa – che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato – considerato che i beni fuoriescono, comunque, dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione;
- ✓ che i beni che non possono godere delle agevolazioni in commento, in quanto all'atto della trasformazione non possiedono le necessarie caratteristiche, devono essere assoggettati a tassazione con i criteri ordinari.

Sempre in relazione alle ipotesi di trasformazione, il primo periodo del comma 103 dell'art. 1 dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Altri aspetti concernenti la trasformazione in società semplici

Si fa presente che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio. Tale interpretazione ha trovato conferma ufficiale anche nella Circolare 26/E del 2016; tale conseguenza connessa alla trasformazione in società semplice può rendere particolarmente vantaggiosa, in determinate circostanze, questa operazione; si pensi al caso della società commerciale che deve vendere immobili non destinati all'esercizio di impresa dalla stessa acquistati da oltre cinque anni ed il cui costo fiscalmente riconosciuto è notevolmente inferiore al prezzo convenuto per la cessione al terzo acquirente; in questo caso la cessione darebbe luogo ad una rilevante plusvalenza soggetta a tassazione (come reddito di impresa); con la trasformazione in società semplice e con il conseguente passaggio dal regime fiscale dell'impresa al regime fiscale di cui all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR invece la società non realizzerà alcuna plusvalenza, vendendo un immobile che possiede da più di cinque anni, e quindi l'operazione non comporterà il pagamento di imposte.

Agevolazioni ed abuso del diritto

Il ricorso alle agevolazioni fiscali previste per le operazioni di assegnazione, cessione di beni ovvero di trasformazione in società semplice può concretizzare, in determinate situazioni, un'ipotesi di abuso del diritto contestabile dall'Amministrazione Finanziaria?

La stessa Agenzia delle Entrate lo ha escluso con riguardo a quattro specifiche fattispecie:

(i) il diverso trattamento fiscale connesso alle diverse operazioni agevolabili:

Il ricorso all'una piuttosto che all'altra delle operazioni agevolate (assegnazione, cessione o trasformazione) può produrre diverse conseguenze di carattere fiscale e costi fiscali differenti. Peraltro è da escludere che il ricorso, nella singola fattispecie, all'operazione più vantaggiosa sotto il profilo fiscale, possa essere considerata una forma di “abuso del diritto”. In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016: “la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10 bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000.”

(ii) il cambiamento della destinazione d'uso degli immobili in prossimità dell'operazione agevolata:

Le agevolazioni in commento si applicano a condizione che gli immobili coinvolti sia beni diversi da quelli strumentali per destinazione. Le caratteristiche degli immobili vanno verificate al momento dell'operazione agevolata (assegnazione, cessione o trasformazione): è sufficiente che la destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa sussista al momento in cui viene posta in essere l'operazione agevolata. Pertanto è assolutamente legittimo un cambio di destinazione d'uso effettuato, ai fini di poter fruire delle agevolazioni, in prossimità del perfezionamento dell'operazione agevolata, senza che tale cambio possa essere contestato come ipotesi di "abuso del diritto".

In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 nella quale si afferma che "Il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000"

Agevolazioni ed abuso del diritto

(iii) assegnazione agevolata seguita dall'alienazione a titolo oneroso a terzi dei beni assegnati:

L'ipotesi sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate era la seguente: una società ha ricevuto una proposta di acquisto di immobili industriali (non più utilizzati per l'esercizio di impresa essendo la società in procinto di liquidare l'attività). Anziché procedere alla cessione diretta dalla società a terzi (cessione particolarmente onerosa sotto il profilo fiscale realizzando la società una plusvalenza di importo rilevante) si era proposto di procedere dapprima mediante l'assegnazione agevolata dei beni ai soci e solo in un secondo momento alla cessione dei beni dai soci assegnatari ai terzi, realizzando in tal modo un notevole risparmio di imposte.

L'Agenzia delle Entrate nel rispondere all'interpello, con Risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016, ha escluso che possa ravvisarsi nel caso di specie un abuso di diritto osservando che:

- ✓ nel momento in cui verrà aperta la fase liquidatoria della società, gli immobili di proprietà della stessa potranno rientrare nel regime agevolativo in questione;

Agevolazioni ed abuso del diritto

- ✓ l'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000;
- ✓ tale soluzione si fonda sulla ratio della norma, diretta 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;
- ✓ il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili;
- ✓ l'operazione in oggetto vale a dire l'assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi, è del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Agevolazioni ed abuso del diritto

(iii) scissione societaria seguita dalla trasformazione in società semplice della beneficiaria:

L'ipotesi sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate era la seguente: una società possiede immobili strumentali concessi a terzi in forza di contratti di locazione e comodato nonché cospicue partecipazioni societarie. Intende trasformarsi in società semplice con le agevolazioni in commento. Ma a ciò osta la presenza delle partecipazioni societarie. Per cui si intenderebbe procedere prima ad una operazione di scissione con attribuzione di tutti i beni immobili ad una newco, da trasformare successivamente in società semplice avvalendosi delle agevolazioni.

L'Agenzia delle Entrate nel rispondere all'interpello, con Risoluzione n. 101/E del 3 novembre 2016, ha escluso che possa ravvisarsi nel caso di specie un abuso di diritto osservando che:

- ✓ nel momento in cui, a seguito della scissione venga attribuita la totalità dei beni immobili alla società beneficiaria, quest'ultima si troverà nelle condizioni di poter beneficiare della trasformazione agevolata in società semplice;

Agevolazioni ed abuso del diritto

- ✓ tale soluzione si fonda sulla ratio della norma, secondo cui il 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;
- ✓ che l'operazione in oggetto, vale a dire scissione della società con attribuzione alla società scissa delle partecipazioni finanziarie e attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili con contestuale trasformazione agevolata in società semplice di quest'ultima, è del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Avv. Mimmo Napoletano - Dottore di Ricerca in Giustizia Tributaria Italiana ed
Europea Dipartimento di Giurisprudenza Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”

❖ **Estromissione di beni strumentali da parte di imprenditori individuali**



Studio Napoletano

avvocati – commercialisti – consulenti del lavoro

Estromissione dei beni strumentali

L'art. 1, c. 106, L. 197/2022 stabilisce che le disposizioni già dettate dall'art. 1, c. 121, L. 208/2015 si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni indicati in tale norma e posseduti alla data del 31 ottobre 2022. A sua volta il suddetto art.1, c. 121, L. 208/2015 estendeva la disciplina agevolativa prevista per le assegnazioni/cessioni di beni ai soci anche alle operazioni di estromissione di immobili dal patrimonio di imprese individuali.

Profilo soggettivo: l'agevolazione riguarda imprenditori individuali

Profilo oggettivo: deve trattarsi di beni strumentali sia per destinazione (art. 43, c. 2, primo periodo, TUIR – DPR. 917/1986) che per natura (art. 43, c. 2, secondo periodo, TUIR – DPR. 917/1986); sono ricompresi nel regime agevolato anche i beni strumentali utilizzati esclusivamente per l'esercizio di impresa, contrariamente, invece, a quanto previsto per le assegnazioni e cessioni agevolate delle società (dalle quali detti immobili restano invece esclusi).

Estromissione dei beni strumentali

Profilo temporale: possono ora essere esclusi dal patrimonio dell'impresa solo i beni strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2022. L'opzione per l'esclusione di detti beni dal patrimonio dell'impresa deve, a sua volta, essere fatta dal 1 gennaio 2023 ed entro la data del 31 maggio 2023; tale opzione avrà effetto retroattivo con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data del 1 gennaio 2023.

Imposta sostitutiva: l'opzione per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio dell'impresa va fatta mediante pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari all'8% della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Il versamento deve essere effettuato in due rate:

- la prima entro il 30 novembre 2023 pari al 60%;
- la seconda entro il 30 giugno 2023 pari al restante 40%.

Estromissione dei beni strumentali

Ovviamente l'agevolazione riguarda solo l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta regionale sulle attività produttive; non riguarda invece l'imposta di registro in quanto per l'estromissione di immobili dal patrimonio dell'imprenditore individuale non necessita alcun atto traslativo da trascrivere presso i RR.II e volturare presso il Catasto. Ai fini I.V.A. invece nessuna agevolazione è prevista. Pertanto, per effetto della estromissione, si determina un fenomeno di autoconsumo dei beni di impresa, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; se gli immobili estromessi sono rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e non soggetti ad IVA sulla base dei criteri indicati nella TABELLA di cui sopra) l'imprenditore dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa. Anche per la estromissione vale, peraltro, quanto precisato nella Circolare n. 26/E del 2016 con riguardo alle trasformazioni ed assegnazioni: sono esclusi da IVA gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, comprese le ipotesi di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1° gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA.

Estromissione dei beni strumentali

Rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni quotate e non quotate – Art. 1 co. 107-109

Anche per il 2023, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 01/01/2023, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, *ex art. 67 co. 1 lett. A)* del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengono ceduti a titolo oneroso.

Per la rideterminazione del valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni occorrerà che entro il 15/11/2023 sia redatta e asseverata da professionista abilitato perizia di stima della partecipazione o del terreno.

L'imposta sostitutiva è fissata con aliquota unica dal 15%.

Estromissione dei beni strumentali

L'imposta sostitutiva è fissata con aliquota unica dal 15%.

Il pagamento deve avvenire in unica soluzione entro il 15/11/2023.

È consentita la possibilità di effettuare il versamento dell'imposta in tre rate annuali di pari importi di cui la prima entro il 15/11/2023.

Le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate dagli interessi del 3% annuo, del 15/11/2023.

Per la rideterminazione del costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti all'01/01/2023, il nuovo co.1-bis dell'art.5 della L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2022- ex art. 9 co. 4 lett.a) del TUIR.