



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Senior partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Josef Vieider
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiaddon
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur
Dott. Christian Gentilini
Dott. Stefan Lanznaster
Dott.ssa Martina Santin
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott. Lorenz Bonadio
Dott.ssa Giulia Fortin

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Dott. Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare
Nr. 32/2023

Bolzano, 31 agosto 2023

Oggetto: Assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci – trasformazione in società semplice.

Entro il **30 settembre 2023** le società di persone e di capitali possono **assegnare ai propri soci** in modo agevolato beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e veicoli, oppure cederli a questi ultimi mediante un contratto di cessione o, in determinate circostanze, trasformare la stessa società in una società semplice. La normativa in questione è contenuta nell'art. 1, comma 101, della Legge di Bilancio per il 2023 (legge n. 197/2022). Ad oggi non sono state emanate chiarimenti ufficiali; tuttavia, trattandosi sostanzialmente di una riedizione di un'agevolazione del 2016, si può fare riferimento anche alle indicazioni a suo tempo emanate dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 26/E del 1° giugno 2016 e Circolare n. 37/E/2016). Negli ultimi giorni, soprattutto da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, è stata avanzata la richiesta di prorogare la scadenza al 30 novembre 2023. Tuttavia, ad oggi non sono state rilasciate comunicazioni ufficiali in merito. La situazione giuridica attuale è quindi la seguente:

**Ambito
soggettivo
di applica-
zione**

L'agevolazione si applica alle società di persone e di capitali, ma non agli enti di ogni genere. Destinatari di assegnazione o cessione agevolata possono essere soltanto i soci che erano tali alla data del 30 settembre 2022. L'unica eccezione vige per i casi di eredi di un socio defunto dopo il suddetto 30 settembre 2022. Invece



non è necessario che la partecipazione sia rimasta invariata da tale data. I soci possono essere sia persone fisiche che giuridiche.

Ai fini civilistici, l'assegnazione dei beni (non la cessione!) corrisponde a una distribuzione di capitale, di riserve di capitale, di utili o di utili non distribuiti ai soci sotto forma di beni in natura. Di conseguenza, l'assegnazione può anche essere accompagnata da una riduzione del capitale della società, dal recesso di un socio o, in casi estremi, addirittura dalla liquidazione della società.

L'assegnazione di immobili nel caso di partecipazioni con diritto di usufrutto (con diritto di voto in capo all'usufruttuario nell'ambito dell'assemblea dei soci) non è ancora del tutto chiara; almeno secondo l'interpretazione dei notai del Triveneto, l'assegnazione dovrebbe essere fatta al nudo proprietario, e l'usufruttuario manterrebbe eventualmente il diritto di usufrutto sull'immobile. Si auspica che possano ancora essere diramati chiarimenti in merito.

**Ambito
Oggettivo di
applicazione**

Possono essere assegnati sia **immobili** che **beni mobili iscritti in pubblici registri** (ad es. automezzi, imbarcazioni) non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività al momento dell'assegnazione. La disposizione in realtà è interessante soprattutto per gli immobili e può riguardare sia immobili abitativi che immobili strumentali locati, affittati o comunque non utilizzati direttamente nell'attività. È ammessa anche l'assegnazione/cessione di beni immobili compresi nell'attivo circolante, quindi beni immobili/merce (ad esempio di imprese di costruzione). Non sono agevolabili quindi gli immobili utilizzati dalla società direttamente nell'esercizio dell'attività d'impresa. Può essere trasferita soltanto la piena proprietà dell'immobile.

La circolare 26/E sopra citata fa un'importante affermazione a proposito del momento in cui deve essere data la non strumentalità per destinazione – in altre parole il non utilizzo – dell'immobile, che deve corrispondere al più tardi con la data dell'assegnazione. Quindi anche un cambiamento di destinazione poco prima del passaggio di proprietà è considerato un *modus operandi* legittimo per ottenere un'agevolazione. Si noti, tuttavia, che in questo contesto non è possibile effettuare operazioni simulate, perché ciò costituirebbe un'evasione fiscale non coperta dalla norma di legge. I notai in un loro studio – n° 20-2016/T – consigliano di indicare in atto la non strumentalità ovvero il non diretto utilizzo dell'immobile oggetto di trasferimento.



**Modalità di
trasferi-
mento die
beni ai soci**

Il trasferimento degli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e dei beni mobili può **avvenire in tre modi differenti**:

- assegnazione dei beni ai soci con contestuale riduzione del capitale e/o delle riserve;
- cessione ai soci senza effetti sul patrimonio netto della società;
- trasformazione della società di persone o capitali in società semplice.

Un'assegnazione è possibile solo se può essere effettuata proporzionalmente a favore di tutti i soci (se necessario anche con conguagli a favore degli altri soci) e se esistono le necessarie riserve di capitale o di utili.

**La tassa-
zione delle
plusvalenze
nella società
e lo sciogli-
mento delle
riserve in
sospensione
d'imposta.**

L'agevolazione fiscale consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze effettive, nonché in un'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente "distribuite".

L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dall'assegnazione o dalla cessione è pari all'8% o al 10,5% se la società non è stata operativa per 2 degli ultimi 3 anni.

La plusvalenza ovvero la base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata quale differenza tra il valore di assegnazione e valore fiscale. Il valore di assegnazione può essere determinato a scelta sulla base del valore catastale nel caso di fabbricati e terreni non edificabili. Si tratta del valore catastale, che viene determinato secondo le regole dell'imposta di registro con un coefficiente ivi previsto:

Immobile	coefficiente
Terreni (non edificabili)	112,5
cat. C/1 ed E	42,84
cat. A/10 e D	63
cat. B	176,40
prima casa	115,5
tutti gli altri immobili	126

Per i terreni edificabili, invece, si deve utilizzare il valore di mercato.

Le eventuali minusvalenze derivanti dall'assegnazione agevolata infine non sono deducibili in capo dalla società, con un'eccezione: se i beni dell'attivo circolante vengono assegnati al valore catastale e ciò comporta una minusvalenza, questa può essere compensata ovvero dedotta.



Le riserve in sospensione di imposta eventualmente distribuite nell'ambito dell'assegnazione (ad es. riserve di rivalutazione non affrancate) vengono tassate con **un'imposta sostitutiva del 13%**.

A questo punto, è opportuno ricordare che la Circolare n. 37/2016 ha chiarito che l'assegnazione o la cessione agevolata al socio non pregiudica gli effetti fiscali della rivalutazione se avviene prima del decorso del periodo di sospensione degli effetti fiscali ai fini della plusvalenza. Ai sensi di tale interpretazione, pertanto, dovrebbe essere possibile cedere o assegnare già ora gli immobili sottoposti a rivalutazione nell'ambito delle misure dell'emergenza Covid-19 (soprattutto l'art. 110 G.V. 104/2020) su base agevolata (imposta sostitutiva del 3% o gratuita nel settore turistico) e per i quali, in linea di principio, vige il divieto di cessione pena il non riconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione ai fini della plusvalenza fino al 31.12.2023. In altre parole: l'imposta sostitutiva dell'8% viene calcolata solo sulla differenza tra il valore rivalutato e il valore di assegnazione. A tal proposito sarebbe auspicabile ottenere un'ulteriore conferma da parte dell'amministrazione fiscale.

La tassazione in capo ai soci

L'assegnazione ha effetti anche sul socio nel caso di società di capitali: In caso di distribuzione di utili o riserve di utili, questi vengono tassati come dividendi e sono quindi soggetti **all'imposta sostitutiva del 26%**; il socio ottiene dunque un dividendo in natura. Tuttavia, in questo caso è tassabile solo la parte che non è già stata assoggettata quale plusvalenza in capo alla società alla suddetta imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%.

Per le società di persone si riduce solo il valore fiscale della partecipazione per un importo pari al valore dell'assegnazione; soltanto in caso di riduzione „sottozero“ si avrà un reddito imponibile per il socio.

Le assegnazioni da riserve di capitale comportano una riduzione del valore fiscale delle partecipazioni.

Nessuna distribuzione di utili è tassabile in capo al socio se egli acquisisce l'immobile tramite cessione agevolata e non tramite assegnazione agevolata.

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% nonché l'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta del 13% devono essere versate in due rate, **il 60% entro il 30 settembre 2023 e il 40% entro il 30 novembre 2023.**

Il versamento deve essere effettuato tramite il modello F24 e la compensazione con i crediti d'imposta è consentita in base alle disposizioni generali. I termini di



pagamento sono stati confermati dal decreto n. 30 del 22 giugno 2023 e sono gli stessi del 2016:

1836 per l'imposta sostitutiva dell'8% o 10,5% sulle plusvalenze in caso di assegnazione, cessione o trasformazione;

1837 per l'imposta sostitutiva del 13% per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta distribuite in sede di assegnazione o trasformazione.

**Plusvalenze
sulla rivendi-
dita da
parte dei
soci**

Indipendentemente dal fatto che il trasferimento al socio avvenga tramite cessione o assegnazione, la tassazione delle plusvalenze future al socio è prevista ai sensi dell'art. 67 Tuir. Nel caso di edifici e terreni non edificabili deve essere rispettato un **periodo di speculazione di 5 anni** per la rivendita dal momento del trasferimento, diversamente eventuali plusvalenze sono tassabili per il socio. Tali plusvalenze relativi a lotti edificabili sono tassabili, indipendentemente da qualsiasi termine speculativo.

In questo contesto, può essere opportuno effettuare l'assegnazione o la cessione ad un valore superiore a quello catastale, visto che l'imposta sostitutiva dell'8% sarà generalmente inferiore all'imposta su eventuali plusvalenze future. L'imposta sostitutiva può quindi essere considerata anche come un'imposta di rivalutazione in senso lato.

**IVA, im-
posta di regi-
stro, cata-
stale e ipo-
tecaria**

Come per l'ultima assegnazione agevolata del 2016 non sono previste agevolazioni specifiche in materia di IVA, anche perché qualsiasi sgravio sarebbe contrario alle direttive UE applicabili. In linea di principio, l'assegnazione equivale all'autoconsumo e di conseguenza il valore normale è soggetto a IVA.

Non costituisce autoconsumo e pertanto l'assegnazione di un immobile è fuori campo IVA nel caso in cui al momento dell'acquisto del medesimo non è stata detratta l'IVA (ad esempio, acquisto da privati, acquisto prima del 1° gennaio 1973 o acquisto di appartamenti senza detrazione dell'IVA).

Nel caso dei fabbricati, occorre verificare se la data di ultimazione risale a più di 5 anni fa; in tal caso, l'IVA sarà applicata alle abitazioni (per le imprese di costruzione) e agli immobili strumentali (per tutte le imprese) solo nel caso in cui nell'atto di vendita verrà esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA. Sebbene l'applicazione dell'IVA sia a prima vista poco vantaggiosa, soprattutto nel caso di assegnazioni a privati, occorre tenere conto anche degli effetti di una vendita esente da IVA sulla detrazione dell'imposta della società privatizzatrice (parola chiave pro rata).



Nel caso di assegnazioni in esenzione d'imposta di edifici ammortizzabili (di solito edifici strumentali), anche la specifica detrazione dell'imposta a monte in relazione agli immobili negli ultimi 10 anni deve essere adeguata proporzionalmente. Pertanto, ogni singolo caso andrà esaminato!

Nel caso dei terreni, occorre distinguere se si tratta di terreni edificabili o di terreni non edificabili. Nel primo caso, l'assegnazione è soggetta a IVA, mentre la cessione di un terreno agricolo non è imponibile ai sensi dell'art. 2 della Legge sull'IVA. Nella misura in cui l'assegnazione è soggetta a IVA (anche nel caso di operazioni esenti da IVA), le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono applicabili in misura fissa.

**Aliquota di-
mezzata per
l'imposta di
registro**

Gli immobili abitativi e i terreni agricoli invece ricadono di regola nell'ambito dell'imposta di registro e si **applicano le seguenti aliquote:**

- generalmente per gli immobili il 4,5% (invece del 9%);
- 1% (invece del 2%) per la prima casa;
- 7,5% (invece del 15%) per i terreni agricoli;
- 2% (invece del 4%) per l'assegnazione di immobili strumentali per natura e per i relativi terreni edificabili (di regola non applicabile in quanto soggetti ad IVA, vedi sopra).

Le imposte ipotecarie e catastali vengono infine liquidate in misura fissa di 50 o 200 euro ciascuna.

L'applicazione del valore catastale in termini di determinazione del cosiddetto valore automatico deve essere esplicitamente richiesta nell'atto di assegnazione.

**Cessione dei
beni ai soci**

L'agevolazione sopra descritta si applica anche ai trasferimenti a titolo oneroso, ossia **alla cessione di beni ai soci**, a condizione che il prezzo di acquisto corrisponda almeno al valore normale o al valore catastale degli immobili. In tal caso, non si applicano le disposizioni sull'utilizzo delle riserve o sulla tassazione dei dividendi.

Qualora non siano disponibili riserve attribuibili, si dovrà sempre decidere a favore della cessione. Inoltre, la cessione offre alcuni interessanti vantaggi fiscali, come confermato espressamente dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 37/2016:

- Le eventuali minusvalenze su immobili detenuti nell'attivo circolante sono deducibili non solo se cessione vendita avviene al valore normale (valore catastale), ma anche se il prezzo di cessione è inferiore.
- La deducibilità fiscale delle minusvalenze non è limitata agli immobili detenuti



nell'attivo circolante, ma è ammessa secondo i criteri generali.

- Mentre le assegnazioni devono essere effettuate al valore normale /valore catastale, la cessione può essere effettuata anche a un valore diverso e il valore catastale deve essere preso in considerazione solo se è superiore al prezzo di cessione.
- In caso di future vendite da parte del socio, non si fa riferimento al valore catastale secondo l'atto di assegnazione, ma al prezzo di cessione concordato.

Al fine di una maggiore completezza, va ricordato che le affermazioni contenute nella citata circolare n. 37/2016 sono state poi parzialmente smentite nella risposta dell'Agenzia n. 101/2017, anche se va tenuto conto della portata limitata di tali risposte.

Sarebbe auspicabile un tempestivo chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate su tale questione.

Infine, occorre ricordare che in caso di cessione, il socio deve versare alla società anche il prezzo di acquisto pattuito!

**Trasforma-
zione in so-
cietà sem-
plici**

Le società che **svolgono prevalentemente o esclusivamente attività di gestione di beni immobili non utilizzati direttamente** (di solito le società immobiliari) possono essere trasformate in società semplici fino al 30 settembre 2023. In concreto, la società non può svolgere altre attività commerciali significative, oltre a quella di locazione.

Nel caso delle società di capitali, le riserve di utili devono essere tassate in capo al socio a seguito della trasformazione. La trasformazione è possibile solo se la situazione dei soci al momento della trasformazione è la medesima del 30 settembre 2022; tuttavia, una variazione della quota di partecipazione dei singoli soci non comporta problemi.

La tassazione della società e dei soci è generalmente identica a quella dell'assegnazione agevolata, anche ai fini dell'IVA.

Le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono sempre dovute in misura fissa.

Tuttavia, vige una differenza sostanziale: nel caso di trasformazioni in società semplici, anche il periodo di detenzione dell'immobile da parte della società viene preso in considerazione ai fini del calcolo del periodo di speculazione di 5 anni per la futura vendita. Soprattutto nei casi in cui i fabbricati o i terreni non edificabili devono essere rivenduti immediatamente, la trasformazione rappresenta una valida alternativa.



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Nel caso siate interessati ad un delle operazioni descritte sopra Vi invitiamo a contattare al più presto il ns. studio.

Restiamo a Vostra disposizione per ulteriori informazioni e chiarimenti.

Distinti saluti

Josef Vieider