

3. PROMEMORIA



3.1. CESSIONI/ASSEGNAZIONI AI SOCI – LE AGEVOLAZIONI 2023

di Raffaele Trabace

LEX

LEGGE 29 dicembre 2022, n. 197

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025. (22G00211)

note: Entrata in vigore del provvedimento: 01/01/2023, ad eccezione delle disposizioni di cui ai commi 160, 161, 162, 163, 164, 165, 544, 595, 596, 597, 598, 599, 600, 601, 602, 781, 782, 783, 784, 833, 894 e 895 dell'art. 1 che entrano in vigore il 29/12/2022. *(Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 11/01/2023)*

(GU n.303 del 29-12-2022 - Suppl. Ordinario n. 43)

Art. 1.

(...)

100. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2023, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'im-

presa possono applicare le disposizioni del presente comma e dei commi da 78 a 82 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformano in società semplici.

101. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, o, in caso di trasformazione, quello 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 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione. Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

102. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale 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 testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o, in alternativa, ai sensi del primo periodo del presente comma, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.

103. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate deve essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dei commi 1 e da 5 a 8 dell'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote possedute.

104. Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 100 a 102, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

105. Le società che si avvalgono delle disposizioni dei commi da 100 a 104 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

106. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2022, poste in essere dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al citato comma 121 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2023 e il 30 giugno 2024. Per i soggetti che si avvalgono delle disposizioni del presente comma gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2023

§§§§§§

Le norme di cui sopra riproducono letteralmente (salvo i nuovi termini) le disposizioni di cui all'art. 1, commi da 115 a 120 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016), pubblicata nella [G.U. n.302 del 30-12-2015 - Suppl. Ordinario n. 70](#).

Le agevolazioni scadute il 30 settembre 2016 erano state poi prorogate dall'art. 1, comma 565, legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di stabilità 2017) pubblicata nella G.U. n. 297 del 21-12-2016 - Suppl. Ordinario n. 57:

“Le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 120 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018.”

Il Promemoria che segue tiene conto dei chiarimenti forniti a suo tempo dall'AE con le Circolari 1° giugno 2016, n. 26/E e 16 settembre 2016, n. 37/E.

PROMEMORIA

1. TERMINE

Il termine per fruire delle agevolazioni è attualmente fissato al **30 settembre 2023**.

2. SOGGETTI

Assegnanti/cedenti possono essere: S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a., S.a.p.a.;

Si ritengono escluse, in quanto non espressamente contemplate dalle norme:

- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato;
- le società consortili;
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Si ritengono altresì escluse:

- le società semplici non aventi ad oggetto attività commerciale;
- le società in stato di fallimento.

L'agevolazione si ritiene invece applicabile anche alle **società di armamento** (costituite tra comproprietari di navi) e alle **società di fatto** aventi ad oggetto l'esercizio di attività commerciali; in quanto equiparate a S.n.c. e S.a.s. dall'art. 5 del T.u.i.r., nonché alle società già in stato di liquidazione ordinaria all'epoca dell'entrata in vigore della nuova disciplina agevolativa. (Cfr. *Circolare 21 maggio 1999, n. 112/E* ; *Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E*)

Assegnatari/cessionari possono essere i soci persone fisiche o anche soggetti diversi dalle persone fisiche anche se non residenti nel territorio dello Stato, a condizione, che risultino tutti iscritti nel "libro soci", ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, quindi entro il 31 gennaio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

La condizione di cui sopra "**tutti i soci**" va intesa nel senso che, al momento dell'assegnazione/cessione, solo i soci che rivestano tale qualifica alla data sopra stabilita, possono fruire delle agevolazioni in commento,

Si ritiene altresì:

= che la **percentuale di partecipazione** di cui si deve tenere conto ai fini dell'assegnazione/cessione, è quella risultante alla data dell'assegnazione, essendo non rilevante che la percentuale in sede di assegnazione/cessione possa essere diversa da quella risultante alla data di cui sopra; con ciò ammettendosi la possibilità del trasferimento di frazioni di quote dal socio agli altri soci o anche a terzi, senza che tali vicende possano pregiudicare la possibilità di avvalersi dell'agevolazione per il socio che era comunque tale alla data suddetta;

= che l'agevolazione spetta anche **all'erede** del socio che era tale alla ripetuta data, a condizione, ovviamente, che assuma la qualità di socio in luogo del socio defunto, con atto antecedente a quello dell'assegnazione;

= che l'agevolazione si rende inoltre applicabile nei casi in cui le azioni o quote del socio effettivo siano intestate a una **società fiduciaria**, a condizione che la società fiduciaria risulti "iscritta" [libro soci – registro imprese] prima della data prestabilita e che le parti forniscano la prova che il rapporto fiduciario tra società fiduciaria e fiduciario sia sorto anteriormente alla predetta data;

= che nei casi di **fusione o scissione**, le società incorporanti o beneficiarie della scissione possono procedere ad assegnazioni/cessioni agevolate a favore dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizione che questi rivestissero tale qualifica alla data di cui sopra;

= che nel caso di **usufrutto su quote**, la qualità di socio è da riferire al nudo proprietario;

= che per le **società di persone**, in assenza del libro soci, la prova del possesso della qualità di socio alla data voluta dalla legge va fornita sulla base di titolo idoneo avente data certa e depositato presso l'ufficio del registro delle imprese entro il 31 gennaio 2023.

Mentre per i soci di S.r.l. , che tengano o meno il libro soci, la prova è oggi fornita con l'iscrizione all'Ufficio del Registro Imprese.

3. ATTI

Assegnazioni

L'ambito, diciamo così, "naturale" delle assegnazioni di beni ai soci è quello della **fase di liquidazione, dopo l'approvazione del piano di riparto.**

Tuttavia si ritengono ammissibili, con espressa previsione dello statuto o dei patti sociali o con il consenso di tutti i soci (così superando la tesi negativa fondata sulla presunta violazione della par condicio tra i soci o sul rischio di violazione dei diritti

dei creditori per la impossibilità di attribuire una valutazione “obiettiva” ai beni da assegnare):

le assegnazioni di beni conseguenti a:

- restituzione mediante riduzione del capitale
- restituzione di riserve di capitale
- distribuzione di utili
- distribuzione di riserve di utili
- liquidazione della quota a seguito di recesso o esclusione.

E' ritenuta, invece, non pacifica l'assegnazione di beni agli eredi del socio defunto in luogo della liquidazione. Pertanto, come sopra precisato, l'erede del socio defunto, tale alla data sopra prescritta, può avvalersi delle agevolazioni, a condizione che assuma la qualità di socio, se previsto dai patti sociali.

4. OGGETTO

Possono formare oggetto di assegnazioni o cessioni agevolate gli immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, co. 2°, primo periodo, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.U.I.R., vale a dire gli immobili diversi da quelli “strumentali per destinazione” (i.e. immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore).

Pertanto possono formare oggetto di assegnazioni/cessioni agevolate:

- **gli immobili strumentali per natura** (non utilizzati)
- **gli immobili merce**
- **gli immobili cd. patrimonio** (immobili che non costituiscono beni strumentali per destinazione, né beni merce – art. 90 t.u.i.r. – concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del Titolo I, Capo II (redditi fondiari).

In base alla Prassi dell'AE, di cui alle Circolari 26/E/2016 e n. 37/E/2016 sopra citate, si ritiene:

= che la destinazione va verificata all'atto dell'assegnazione, risultando irrilevante l'epoca dell'acquisizione degli immobili al patrimonio sociale, che potrebbe essere anche successiva all'entrata in vigore della nuova disciplina agevolativa;

= che l'agevolazione non è applicabile all'assegnazione/cessione di diritti diversi dalla piena proprietà, esclusi pertanto usufrutto e nuda proprietà;

[Conseguentemente, considerato che in caso di quota gravata da usufrutto, il socio è il nudo proprietario, l'assegnazione/cessione a quest'ultimo potrebbe essere agevolata, qualora siano trasferiti in piena proprietà, un immobile all'usufruttuario (senza agevolazioni) e uno al nudo proprietario (con le agevolazioni) oppure qualora un unico immobile sia trasferito ad entrambi in piena proprietà nelle quote corrispondenti ai rispettivi diritti (agevolati quelli del socio nudo proprietario, non agevolati quelli dell'usufruttuario)].

Si ritiene inoltre:

= con riferimento alle **immobiliari di gestione**, che le dette società possono cedere/assegnare ai soci in via agevolata anche gli immobili locati, in quanto, in base alla giurisprudenza della Cassazione, accolta dall'AE, non possono considerarsi "direttamente impiegati" per l'esercizio dell'impresa; [detto per inciso, successivamente la Corte aveva mutato indirizzo ritenendoli, ai fini della imposizione diretta, immobili strumentali per destinazione];

= con riferimento alle **società operanti nel settore agricolo** (purché costituite in forma di società commerciali), che il terreno, qualora utilizzato per la coltivazione e l'allevamento, in quanto impiegato nell'esercizio dell'impresa, non possa essere assegnato ai soci in regime agevolato.

["Rientrano, invece, nella disciplina in esame i terreni concessi in locazione o in comodato al momento dell'assegnazione, non essendo in tal caso gli stessi impiegati dalla società nell'esercizio dell'impresa."].

5. CESSIONI - IVA

Le cessioni ai soci sono di regola IN CAMPO IVA [salvo fattispecie particolari. Es. cessioni di denaro; cessioni di terreni non edificabili; che non si considerano cessioni di beni ai fini Iva] a seconda dei casi: imponibili o esenti.

6. ASSEGNAZIONI - IVA

Le assegnazioni ai soci sono IN CAMPO IVA soltanto nei casi in cui sia stata detratta l'IVA in sede di acquisto.

PERTANTO: le assegnazioni di beni acquistati: prima del 1973; presso privati; conferiti da privati;

sono FUORI CAMPO IVA

7. CESSIONI/ASSEGNAZIONI IN CAMPO IVA

7.1. DISCIPLINA

Per i **terreni edificabili**: si applica la disciplina generale, per cui sono soggette/imponibili IVA.

Per i **fabbricati**: si applica la disciplina di cui all'art. 10, co. 1°, d.P.R. n. 633/1972, e precisamente:

n. 8-bis) per i fabbricati a destinazione abitativa;

n. 8-ter) per i fabbricati strumentali per natura.

Tenuto presente: l'opzione IVA, ove prevista, per le cessioni/assegnazioni può essere esercitata:

= per gli immobili a destinazione abitativa, soltanto dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici;

= per gli immobili strumentali per natura, anche da imprese diverse da quelle costruttrici/ristrutturatrici.

7.2. ALTERNATIVITA' IVA/REGISTRO - ART. 40 T.U.R.

Per gli atti relativi a cessioni di beni soggette a IVA, si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Tenuto presente quanto segue:

= le cessioni di fabbricati strumentali per natura si considerano "soggette" a IVA anche se esenti; [pertanto le cessioni/assegnazioni esenti scontano l'imposta fissa di registro come le cessioni/assegnazioni imponibili]

= le cessioni di fabbricati abitativi, invece, si considerano "soggette" a IVA soltanto se imponibili; [pertanto le cessioni imponibili scontano l'imposta di registro in misura fissa, mentre le cessioni esenti sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale]

8. IMPOSTA SOSTITUTIVA – BASE IMPONIBILE

In capo alla società è prevista un' imposta sostitutiva, con le aliquote di cui infra, da applicare:

- = per le assegnazioni sulla differenza tra il valore normale dell'immobile assegnato e il suo costo fiscalmente riconosciuto;
- = per le cessioni sulla differenza tra il corrispettivo dell' immobile ceduto e il suo costo fiscalmente riconosciuto.

Per gli immobili, su richiesta della società, il valore normale può essere determinato con i criteri di rivalutazione delle rendite catastali.

Per le assegnazioni, secondo l'AE: se, per esempio, il valore normale è pari a 100 e quello catastale è pari a 80, il valore normale può essere assunto anche in un importo "intermedio tra i due predetti valori".

Per le cessioni:

- = se il corrispettivo è superiore al valore normale, l'imposta si applica sulla differenza tra il corrispettivo e il valore fiscalmente riconosciuto oppure se vi è opzione per il valore catastale tra questo e il valore fiscalmente riconosciuto;
- = se il corrispettivo è inferiore al valore normale oppure è inferiore al valore determinato su base catastale, se questo richiesto dalla società, l'imposta si applica sulla differenza tra corrispettivo "computato" in misura non inferiore a uno dei predetti valori e valore fiscalmente riconosciuto.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono le seguenti:

- 8%** per le società operative;
- 10,5%** per le società considerate non operative.

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

Le società che si avvalgono del regime agevolato devono versare il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023.

9. IMPOSTA DI REGISTRO PROPORZIONALE

Per le cessioni/assegnazioni agevolate l'imposta di registro è ridotta alla metà.

Si applica:

= alle assegnazioni fuori campo IVA [terreni; fabbricati abitativi; fabbricati strumentali]

= alle cessioni/assegnazioni in campo IVA, ma esenti, di fabbricati abitativi; [alle cessioni/assegnazioni in campo IVA, ma esenti, di fabbricati strumentali per natura si applica l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 200,00]

9.1. IMPOSTA DI REGISTRO RIDOTTA A META'

Immobili in genere: **4,5%**

“Prima casa”: **1%**

Terreni agricoli: **7,5%**

[Per le cessioni/assegnazioni di cui sopra soggette alle aliquote proporzionali previste dall'art. 1, tariffa, parte prima, T.U.R., l'imposta minima di registro è di Euro 1.000,00.]

Terreni agricoli PPC: **Euro 200**

Immobili a destinazione commerciale: **2%**

9.2. IMPOSTA DI REGISTRO – BASE IMPONIBILE

Alle cessioni/assegnazioni al di fuori del perimetro applicativo della disciplina agevolata, la cd. valutazione automatica, che preclude il potere di rettifica degli uffici, si applica soltanto qualora cessioni/assegnazioni abbiano per oggetto fabbricati a destinazione abitativa e relative pertinenze, alle condizioni “prezzo-valore”: art. 52, co. 5-bis., T.U.R.

In campo agevolato, la nuova disciplina non contiene disposizioni per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Secondo l'AE:

1. Circolare 26/E/2016: l'opzione per la valutazione catastale ai fini della determinazione della base imponibile per il pagamento della plusvalenza esplica i

suoi effetti anche ai fini dell'imposta di registro, qualora applicabile in misura proporzionale.

2. Circolare 37/E/2016:

2/A) Cessioni/assegnazioni CON OPZIONE per il valore catastale ai fini della determinazione della plusvalenza:

= la valutazione automatica si applica all'imposta di registro per abitativi e strumentali per natura, qualora applicabile in misura proporzionale, qualunque sia il soggetto cessionario/assegnatario;

2/B) Cessioni/assegnazioni SENZA OPZIONE per il valore catastale ai fini della determinazione della plusvalenza:

= la valutazione automatica per il registro si applica soltanto alle cessioni/assegnazioni di fabbricati abitativi nei confronti di persone fisiche che ne facciano espressa richiesta al notaio.

10. IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Si applicano nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§