

Assegnazioni e trasformazioni 2023

di Davide David (aggiornato al 30.08 2023)

La Legge di bilancio per il 2023 (legge n. 197/2022) ha riproposto le discipline agevolative per:

- 1) la assegnazione e la cessione ai soci di immobili e beni mobili registrati
- 2) la trasformazione in società semplice delle società commerciali che hanno per oggetto la gestione di immobili e beni mobili registrati

Il termine per porre in essere le operazioni agevolate è il 30.09.2023.

Assegnazione e cessione di beni ai soci

I commi da 100 a 105 dell'art. 1 della Legge di bilancio ripropongono la possibilità, per le società commerciali, di assegnare o cedere ai soci, in termini agevolati, i beni immobili e i beni mobili registrati non strumentali all'attività dell'impresa.

La disciplina prevista dalla legge di bilancio 2023 ricalca quella contenuta nella legge 28.12.2015, n. 208 (legge di stabilità 2016): per la relativa disamina è quindi possibile fare riferimento anche ai chiarimenti forniti in merito alla legge precedente.

La **finalità del regime agevolativo** è la fuoriuscita dalle società di immobili che potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che versa in una situazione piuttosto stagnante¹: di ciò va tenuto conto anche ai fini valutare eventuali ipotesi di **abuso del diritto**².

I beni agevolabili sono:

- 1) **gli immobili (terreni e fabbricati) non strumentali per destinazione**, cioè quelli che, indipendentemente dalla categoria catastale (quindi anche se strumentali per mera natura), non sono utilizzati per l'esercizio dell'impresa, ivi compresi quelli acquistati o costruiti per la vendita (beni merce), quelli dati in locazione o comodato a terzi e gli altri immobili "patrimonio";

¹ Così la Relazione illustrativa alla legge di stabilità 2016.

² Ad esempio, è stata considerata non abusiva l'assegnazione di immobili nella fase di liquidazione della società in previsione di una vendita immediatamente successiva; nella considerazione che la *"ragion d'essere nella 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, quelli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli"* (cfr. Ris. 93/E/2016). È stata invece considerata abusiva una operazione di conferimento azienda ad una società con i medesimi soci della conferente e assegnazione immobili ai soci che poi li locano alla conferitaria (cfr. Ris. 99/E/2017).

2) **i beni mobili iscritti in pubblici registri** (auto, barche, aerei, ecc.) non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

A detto fine **lo status dell'immobile va verificato al momento dell'assegnazione**³ o cessione e non vanno considerate come eseguite in abuso del diritto eventuali operazioni poste in essere in vicinanza dell'atto di assegnazione o cessione⁴.

Così, **ad esempio, è possibile, in vicinanza dell'assegnazione, locare a terzi l'immobile in precedenza utilizzato come sede amministrativa** in modo da renderlo assegnabile in via agevolata (considerato che se invece continua ad essere utilizzato come sede amministrativa non può essere assegnato in via agevolata in quanto strumentale per destinazione).

Parte della dottrina è del parere che **anche la locazione o la dazione in comodato a un socio** possa rendere il bene assegnabile in via agevolata, a condizione che l'immobile non sia utilizzato a vantaggio della società⁵.

Se invece l'immobile, soprattutto se strumentale per natura, è tenuto a disposizione senza essere né locato né utilizzato per l'esercizio dell'impresa, occorrerà poter dimostrare il mancato utilizzo (ad esempio, comprovando la inattività delle utenze per elettricità e riscaldamento).

Non sono in ogni caso assegnabili in forma agevolata i beni facenti parte di un complesso immobiliare concesso in **affitto di azienda** (sono però assegnabili quelli che prima della assegnazione non risultino più rientrare nel contratto di affitto del complesso aziendale)⁶.

Per gli **aspetti civilistici** dell'operazione di assegnazione una ampia esamina è contenuta nello Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 46-2023/T, nel quale sono trattati, tra gli altri, i seguenti temi:

- **tempi di esecuzione dell'operazione da conciliare con la scadenza del 30.09.2023**
- ammissibilità dell'operazione sul piano civilistico
- assegnazione nella fase finale della liquidazione
- assegnazione in ipotesi di recesso o esclusione del socio
- riduzione reale del capitale sociale
- distribuzione di utili in natura
- restituzione in natura di versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale

³ Intendendosi per tale la data dell'atto di assegnazione e non quella della delibera di assegnazione, laddove non contestuale (cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, studio 46-2023/T).

⁴ Cfr. circolare AdE 26/E/2016.

⁵ Per tutti, P. Meneghetti, "I presupposti normativi per le assegnazioni e trasformazioni agevolate non hanno valenza retroattiva", in Euroconference News del 20.01.2023, ove è però anche richiamata la risoluzione AdE 99/E/2017 con la quale è stata considerata elusiva una operazione di conferimento in altra società dell'attività operativa per poterle poi locare l'immobile precedentemente utilizzato come strumentale per destinazione.

⁶ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

- diritto di prelazione nella assegnazione di beni immobili
- rappresentazione sul piano contabile
- verifica della **sussistenza delle poste contabili**⁷

Le società che possono beneficiare delle discipline agevolative sono:

- 1) le società in nome collettivo (snc)
- 2) le società in accomandita semplice (sas)
- 3) le società a responsabilità limitata (srl)
- 4) le società per azioni (spa)
- 5) le società in accomandita per azioni (sapa)

Per beneficiare dell'agevolazione i soci assegnatari o cessionari devono risultare iscritti nel libro soci, ove prescritto, alla data del 30.09.2022, ovvero essere iscritti entro il 31.01.2023⁸ in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1.10.2022⁹.

Le agevolazioni consistono:

- 1) nella applicazione di una **imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%** della differenza tra il valore dei beni assegnati o ceduti e il loro costo fiscalmente riconosciuto (misura elevata al **10,5% per le società risultate "di comodo"** in almeno due dei tre periodi precedenti il 2023¹⁰)
- 2) nell'assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 13% delle **riserve in sospensione** annullate per effetto dell'assegnazione
- 3) nella inapplicabilità in capo ai **soci assegnatari** di alcune norme in materia di tassazione degli utili da partecipazione
- 4) nella riduzione alla metà delle aliquote dell'**imposta proporzionale di registro** eventualmente applicabili
- 5) nella applicazione in misura fissa delle **imposte ipotecarie e catastali**

Il valore dei beni in funzione del quale determinare l'imposta sostitutiva è dato:

- 1) **per le assegnazioni**, dal valore di mercato o, a richiesta della società, dal valore catastale

⁷ In particolare, va verificato se vi sia un netto contabile (capitale e riserve) di ammontare almeno pari al valore contabile dei beni assegnati. Nello Studio è precisato che tale accertamento è richiesto solo per le società di capitali e limitatamente all'assegnazione in natura a seguito di recesso, esclusione, riduzione reale del capitale e dazione di acconti sulla liquidazione. A conferma che la verifica non va operata per le società di persone vedasi la risoluzione 100/E/2017.

⁸ Trenta giorni dal 1° gennaio 2023 (data di entrate in vigore della Legge di bilancio).

⁹ Per la verifica di tale requisito in presenza di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda) e per una valutazione in merito a situazioni potenzialmente abusive vedasi quanto precisato da AdE nelle circolari 26/E/2016 e 37/E/2016 nonché nella risoluzione 98/E/2017. (abuso del diritto in operazioni di scissione). Vedasi anche E. Zanetti, "Assegnazione agevolata ai soci anche con conferimento dopo il 30 settembre 2022", in Eutekne.info del 31.01.2023.

¹⁰ Più specificatamente, la condizione è quella di essere considerate società non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

- 2) **per le cessioni**, dal valore di mercato o, in alternativa, da quello catastale (se il corrispettivo di cessione è inferiore ad uno di tali valori) ovvero, in caso contrario, dal corrispettivo di mercato

Per la determinazione del valore catastale si ricordano, di seguito, i coefficienti da applicare alle rendite¹¹:

TIPOLOGIA	COEFFICIENTE
Terreni	112,50
Categorie C/1 ed E	42,84
Categorie A/10 e D	63
Tutti gli altri fabbricati	126
Categoria B	176,40
Fabbricati "Prima Casa"	115,50

Esempio beneficio IRES e IRAP per società non "di comodo"

- srl (non "di comodo") con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- tassazione ordinaria Ires + Irap = $(500.000 - 100.000) \times 27,9\% = 111.600$ euro
- tassazione agevolata con opzione per il valore catastale = $(400.000 - 100.000) \times 8\% = 24.000$ euro

Esempio beneficio IRES e IRAP per società "di comodo"

- srl "di comodo" con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- tassazione ordinaria Ires + Irap = $(500.000 - 100.000) \times 38,4\%^{12} = 153.600$ euro
- tassazione agevolata con opzione per il valore catastale = $(400.000 - 100.000) \times 10,5\% = 31.500$ euro

Nella determinazione dell'imposta sostitutiva non va tenuto conto di **eventuali minusvalenze** (il caso classico è quello di beni con valore corrente inferiore a quello fiscale): così se ad esempio vengono assegnati 2 immobili, di cui uno plusvalente e l'altro minusvalente, l'imposta sostitutiva va determinata sulla plusvalenza del primo immobile (senza poter detrarre la minusvalenza del secondo immobile).

Per i soci di società di persone l'assegnazione non comporta, di norma, una tassazione in capo ai soci assegnatari (fatto salvo il caso in cui il valore del bene assegnato sia superiore al costo fiscale della partecipazione).

Per i soci di società di capitali vi sarà tassazione nel caso di assegnazione con distribuzione dell'utile dell'esercizio o di riserve di utili, mentre, di norma, non vi sarà tassazione in caso di

¹¹ Tabella tratta dalla circolare AdE 26/E/2016.

¹² A norma dell'art. 2, co. 36-quinquies, del DL 138/2011, per le società di comodo l'aliquota IRES "ordinaria" del 24% va maggiorata di 10,5 punti percentuali.

assegnazione con distribuzione di riserve di capitale¹³ (con conseguente riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione)¹⁴.

Se si utilizza l'utile dell'esercizio o riserve di utili **l'importo da assoggettare a tassazione in capo ai soci assegnatari (quale utile in natura)** sarà dato dal valore di mercato o dal valore catastale (a seconda della scelta operata) del bene assegnato ridotto dell'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società¹⁵.

Per i soci (di società di capitali) persone fisiche "non imprenditori" tale ammontare andrà **assoggettato alla ritenuta a titolo d'imposta del 26%**.

Esempio tassazione socio persona fisica

- srl con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000,00, valore catastale pari a euro 400.000,00 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000,00
- opzione per assoggettamento a imposta sostitutiva (8%) sul valore catastale
- importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società = 400.000 - 100.000 = 300.000 euro
- ritenuta a titolo d'imposta in capo al socio = $(400.000 - 300.000) \times 26\% = 26.000$ euro

In ipotesi di annullamento di riserve in sospensione d'imposta con pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% l'ammontare da assoggettare alla ritenuta del 26% andrà ulteriormente ridotto per l'importo delle riserve annullate¹⁶.

La tassazione in capo al socio rimane la stessa anche qualora la società opti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul valore di mercato (pagando, nell'esempio, una maggiore imposta sostitutiva).

In sede di una successiva cessione da parte del socio del bene assegnato, laddove rilevante ai fini IRPEF, la plusvalenza andrà però determinata sulla base del valore preso a riferimento dalla società per l'imposta sostitutiva¹⁷ e quindi sarà direttamente collegata al valore assunto dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Riprendendo l'esempio e ipotizzando una successiva cessione da parte del socio al prezzo di euro 800.000,00, la plusvalenza da assoggettare a tassazione sarà di euro 300.000,00 se, in sede di assegnazione, si è assunto il valore di mercato di euro 500.000,00, mentre sarà di euro 400.000,00 se si è assunto il valore catastale di euro 400.000,00.

¹³ Riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale, riserva per rinuncia crediti da parte dei soci, ecc.

¹⁴ Vi sarà tassazione solo nel caso in cui il valore normale del bene assegnato sia superiore al costo fiscale della partecipazione.

¹⁵ Posizione assunta da AdE con la circ. 40/E/2002 per analoga fattispecie.

¹⁶ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

¹⁷ Cfr. circolare AdE 26/E/2016.

Peraltro, occorre anche considerare che, per gli immobili assegnati o ceduti a soci “persone fisiche”, **se la successiva cessione da parte del socio avviene dopo cinque anni** (dall’assegnazione o cessione originaria) la plusvalenza non è tassabile (art. 67 del TUIR).

Se, invece, il bene viene ceduto nei cinque anni successivi la plusvalenza da tassare è data:

- 1) in caso di acquisto del bene da parte del socio, dalla differenza tra il prezzo di cessione del bene ed il corrispettivo corrisposto alla società in sede di acquisto;
- 2) in caso di assegnazione del bene, dalla differenza tra il prezzo di cessione ed il valore normale/catastale utilizzato dalla società ai fini della determinazione dell’imposta sostitutiva¹⁸.

In caso di assegnazione con **ripartizione di riserve di capitale** il socio deve rideterminare il valore fiscale della partecipazione:

1. incrementando il costo fiscale della partecipazione¹⁹ dell’importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società
2. e riducendo l’ammontare così ottenuto del valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società²⁰

Esempio ripartizione riserve di capitali

- srl con immobile del valore di mercato pari a euro 500.000 valore catastale pari a euro 400.000 e costo fiscalmente riconosciuto pari a euro 100.000
- valore fiscale originario della partecipazione del socio assegnatario pari a euro 800.000
- assegnazione con ripartizione di riserve di capitale per euro 500.000
- opzione per assoggettamento a imposta sostitutiva (8%) sul valore catastale
- importo assoggettato ad imposta sostitutiva = $400.000 - 100.000 = 300.000$ euro
- nuovo valore fiscale della partecipazione = $800.000 + 300.000 - 400.000 = 700.000$ euro

Di norma, l’assegnazione con annullamento di riserve di capitali non comporta una tassazione in capo al socio.

Se però **l’assegnazione eccede il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione**, la differenza (al netto dell’importo attribuito a titolo di ripartizione di riserve di utili) va tassata in capo al socio nei modi ordinari (ai sensi dell’art. 47 del TUIR)²¹.

Così, **riprendendo l’esempio di cui sopra** con valore fiscale originario della partecipazione pari a euro 40.000, a seguito della rideterminazione si ottiene un valore negativo pari a 60.000 ($=40.000 + 300.000 - 400.000$), da assoggettare a tassazione in capo al socio.

¹⁸ Cfr. circolare AdE 26/E/2016.

¹⁹ Dato, di norma, dal conferimento iniziale aumentato dei versamenti a titolo patrimoniale effettuati dal socio (ad esempio, gli apporti in denaro o in nature a fondo perduto o in conto capitale e la rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società).

²⁰ Come desumibile anche dall’esempio riportato nella circolare AdE 26/E/2016.

²¹ Cfr. circolare AdE 26/E/2016.

In caso di utilizzo di **riserve in sospensione** d'imposta la legge di bilancio ne prevede l'assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 13%: può essere il caso, ad esempio, della recente **riserva di rivalutazione** di cui al DI 104/2020 (laddove non affrancata).

L'imposta sostitutiva va determinata sull'ammontare della riserva annullata, anche se di ammontare diverso dal valore normale/catastale del bene²².

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% è **definitivo e liberatorio di qualsiasi ulteriore tassazione anche per i soci assegnatari**.

In particolare, per i soci delle **società di capitali**, il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società determina l'irrelevanza reddituale in capo ai soci stessi dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva²³.

Le riserve in sospensione possono però essere utilizzate solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione **dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale)** già disponibili²⁴.

Vi sono poi riserve in sospensione il cui annullamento può essere operato soltanto previa osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 c.c.²⁵

Nel particolare caso di una **rivalutazione operata da una società di persone poi passata dal regime di contabilità semplificata a quello ordinario**, l'annullamento della riserva che ne deriva non è assoggettabile all'imposta sostitutiva del 13% in quanto non si tratta di una riserva in sospensione d'imposta²⁶: con la conseguenza che non vi sarà alcuna tassazione in capo alla società, mentre vi sarà tassazione in capo al socio assegnatario nel caso in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo della partecipazione (vedasi quanto detto successivamente in merito alla ripartizione delle riserve).

Diversamente, per le **società di persone in contabilità ordinaria** già nel periodo di effettuazione della rivalutazione, la riserva, se non già allora affrancata, è in sospensione d'imposta²⁷ e va quindi affrancata con l'imposta sostitutiva del 13%: esauendo così

²² Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

²³ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

²⁴ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

²⁵ È il caso, ad esempio, delle riserve di rivalutazione per le quali trovi applicazione l'art. 13, comma 2, 342/2000. La norma codicistica prevede l'assemblea straordinaria ed il perfezionamento della riduzione, in assenza di opposizioni da parte dei creditori, solo dopo 90 giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese.

²⁶ Cfr. circolari AdE 57/E/2001 e 37/E/2016.

²⁷ Con la conseguenza che in caso di distribuzione concorre a formare il reddito della società, da attribuire "per trasparenza" ai soci: spettando comunque alla società un credito d'imposta Irpef pari all'imposta sostitutiva a suo tempo versata per la rivalutazione, il quale viene anche attribuito ai

l'obbligazione tributaria sia in capo alla società che in capo ai soci, i quali non subiranno quindi alcuna conseguenza sul piano fiscale.

Per le **società di persone in contabilità semplificata** l'imposta sostitutiva del 13% non dovrebbe, invece, essere mai dovuta, data l'assenza di contabilizzazione della riserva in sospensione d'imposta²⁸.

In occasione della precedente assegnazione agevolata, l'Agenzia delle entrate aveva poi precisato che in ipotesi di **assegnazione di beni rivalutati** durante il periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione, comunque andava tenuto conto del valore rivalutato²⁹.

È quindi da ritenere che anche per i **beni rivalutati nel 2020 ex DI 104/2020**, per i quali il periodo di sospensione termina alla fine del terzo esercizio successivo (quindi il 31.12.2023 per le società con esercizio solare)³⁰, andrà tenuto conto del valore rivalutato, ancorché l'assegnazione debba essere effettuata entro il 30.09.2023³¹.

In tal caso, in ipotesi di **assegnazione di un bene rivalutato nel 2020** (così come per quelli rivalutati in precedenza) l'imposta sostitutiva dell'8% (o 10,5% per le società di comodo) andrà determinata sulla differenza tra il valore normale/catastale del bene rivalutato e il costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione.

Va però tenuto conto che, come detto in precedenza, in capo ai soci di società di capitali l'assegnazione, qualora effettuata con utilizzo di riserve di utili, comporta una tassazione pari al 26% della differenza tra il valore normale/catastale del bene assegnato e l'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società.

Di conseguenza, **la riduzione di imposizione in capo alla società per l'assegnazione di beni rivalutati si riverbera negativamente in capo al socio**: salvo che, laddove vi sia la possibilità, non venga utilizzata la riserva di rivalutazione, previo assoggettamento all'imposta sostitutiva del 13% (laddove non precedentemente affrancata)³².

soci per trasparenza (così, tra gli altri, F. Giommoni, "La rivalutazione dei beni di impresa per le società di persone", Contabilità e bilancio n. 10/2020).

²⁸ Cfr. Francesco De Rosa, "Assegnazione agevolate: ordine di utilizzo delle riserve e altri dubbi interpretativi, in il fisco 17/2023.

²⁹ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

³⁰ L'articolo 110, comma 5, D.L. 104/2020 prevede che, "*Nel caso di [...] assegnazione ai soci [...] dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione*".

³¹ Di parere conforme S. Vignoli, *L'assegnazione agevolata incrocia le rivalutazioni*, in Il Sole 24 Ore del 06.03.2023.

³² In ipotesi di un diverso orientamento (irrilevanza della rivalutazione a seguito dell'assegnazione nel periodo di sospensione), a seguito del venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione andrebbe preso a riferimento, per la determinazione dell'imposta sostitutiva, il valore fiscale del bene ante-rivalutazione, con riconoscimento in capo alla società assegnataria di un credito

In ipotesi di **attribuzione di riserve di capitale unitamente a riserve di utili** occorre separare i relativi effetti in proporzione alla natura delle riserve annullate, operando come dal seguente esempio³³.

Esempio ripartizione mista riserve di capitali e di utili

- assegnazione immobile con valore contabile di assegnazione pari a 100.000, costo storico pari a 50.000 e valore normale/catastale assunto dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva pari a 60.000
- importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società = $60.000 - 50.000 = 10.000$
- annullamento di riserve di capitale per 80.000 (pari a 8/10 dell'annullamento complessivo) e di riserve di utili per 20.000 (pari a 2/10 dell'annullamento complessivo)
- valore fiscale della partecipazione ante assegnazione = 50.000
- valore fiscale della partecipazione post assegnazione = valore partecipazione ante assegnazione + $8/10$ importo assoggettato a imposta sostitutiva - $8/10$ valore normale/catastale assunto per l'imposta sostitutiva = $50.000 + 8.000 - 48.000 = 10.000$
- utile in natura = $2/10$ valore normale/catastale assunto per l'imposta sostitutiva - $2/10$ importo assoggettato a imposta sostitutiva = $12.000 - 2.000 = 10.000$
- ritenuta a titolo d'imposta in capo al socio = $10.000 \times 26\% = 2.600$ euro

Per i **soci di società di persone** (ovvero di società di capitali "trasparenti"³⁴) l'assegnazione non comporta, di norma, alcuna tassazione ma richiede la rideterminazione del costo della partecipazione³⁵.

Il socio assegnatario deve infatti³⁶:

1. incrementare il costo fiscale della partecipazione³⁷ dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva³⁸

d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni assegnati (cfr. circolare 37/E/2016). Di questo parere è anche il Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 46-2023/T): l'impressione è però che quanto sostenuto dal Notariato derivi da una non attenta lettura della citata circolare 37/E/2016 richiamata dallo Studio (NdA).

³³ Cfr. circolari AdE n. 40/E/2002 e n. 26/E/2016.

³⁴ Cfr. artt. 116 e 117 TUIR.

³⁵ Come indicato dal Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 46-2023/T) nelle società di persone valgono le medesime regole sia che si distribuisca capitale (o riserve di capitale) che utili (o riserve di utili): in sostanza operano, per entrambi i casi, gli stessi principi validi per la distribuzione di capitale o riserve di capitali da parte delle società di capitali. Di conseguenza il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte delle società di persone, in applicazione del principio di trasparenza, rende definitiva e liberatoria la tassazione oltre che per la società anche in capo ai soci assegnatari: fatto però salvo il caso del sottozero.

³⁶ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

³⁷ Dato, di norma, dal conferimento iniziale aumentato dei versamenti a titolo patrimoniale effettuati dal socio (ad esempio, gli apporti in denaro o in nature a fondo perduto o in conto capitale e la rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società).

2. ridurre l'ammontare così ottenuto del valore normale/catastale del bene preso a riferimento dalla società

Esempio

- costo fiscale della partecipazione³⁹ = 500.000
- immobile del valore di mercato pari a 500.000, valore catastale pari a 400.000 e costo fiscalmente riconosciuto pari a 100.000
- opzione per assoggettamento a imposta sostitutiva (8%) sul valore catastale
- importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società = 400.000 - 100.000 = 300.000
- costo fiscale della partecipazione rideterminato = 500.000 + 300.000 - 400.000 = 400.000

Se però il valore normale/catastale del bene assegnato è maggiore rispetto al costo della partecipazione (aumentato dell'importo tassato dalla società), il differenziale negativo che ne risulta va tassato in capo al socio assegnatario ai sensi dell'art. 47, comma 7, del TUIR⁴⁰ (da tassare separatamente se sussistono i presupposti di cui all'art. 17, comma 1, lett. I, del TUIR⁴¹, fatta salva la possibilità di optare per la tassazione ordinaria)⁴².

Ciò vale anche per le assegnazioni effettuate da società in **contabilità semplificata** (determinando il costo fiscale della partecipazione in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'articolo 68, comma 6, del TUIR)⁴³.

³⁸ Peraltro, il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina, in misura proporzionale, l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci, compresi quelli non assegnatari (così la circolare AdE 26/E/2016).

³⁹ Ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR il costo fiscale delle partecipazioni in società di persone è ottenuto aumentando o diminuendo il costo o valore di acquisizione dei redditi e delle perdite imputate al socio e scomputando, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio.

⁴⁰ Art. 47 TUIR (Utili da partecipazione) comma 7: *“Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”*. Da considerare anche l'art. 20-bis del TUIR (Redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione), a norma del quale i redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci *“si applicano, in quanto compatibili le disposizioni dell'articolo 47, comma 7”*.

⁴¹ Periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e l'assegnazione superiore a 5 anni.

⁴² Cfr. circolare AdE 37/E/2016. Invero nella circolare AdE 22/2009, a riguardo del particolare caso della distribuzione del saldo attivo di una rivalutazione operata solo civilisticamente da parte di una sas in contabilità ordinaria, è detto che trattasi di una operazione irrilevante ai fini della tassazione della società e dei soci e che non produce effetti neanche ai fini della partecipazione (vedasi quanto commentato sulla portata di tale affermazione, tra gli altri, da G. Odetto, *“L'imposizione diretta sui beni assegnati ai soci di società di persone”*, in AA.VV. *“Scioglimento e liquidazione delle società e assegnazione dei beni ai soci”*, Eutekne 2016).

⁴³ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

Esempio

- costo fiscale della partecipazione = 50.000
- valore normale/catastale dell'immobile = 400.000
- costo fiscale dell'immobile = 100.000
- importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società = $400.000 - 100.000 = 300.000$
- differenziale negativo da assoggettare a tassazione in capo al socio = $50.000 + 300.000 - 400.000 = 50.000$

Un aspetto particolare riguarda la **rivalutazione operata dalle società di persone in contabilità semplificata**.

In dottrina⁴⁴ è stato sostenuto che in tale ipotesi il costo della partecipazione vada incrementato per l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva al momento della rivalutazione: considerato anche il fatto che l'Agenzia delle entrate, in relazione alle leggi di rivalutazione, ha affermato che *"in assenza del bilancio non opera la [...] tassazione del saldo attivo di rivalutazione"*⁴⁵.

Nel caso di **recesso del socio di società di persone**, l'importo corrisposto al socio risulta costituito dalle seguenti componenti⁴⁶:

- 1) rimborso della quota di capitale sociale;
- 2) riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio (c.d. **"differenza da recesso"**).

Diversamente da quanto accade in ipotesi di liquidazione al socio recedente di una somma di denaro, nel caso invece di assegnazione di un bene **la "differenza da recesso" non può essere portata in deduzione da parte della società**⁴⁷.

Un aspetto da considerare, nel determinare il costo dell'operazione di assegnazione o cessione, è anche quello dell'**imposizione indiretta**.

La Legge di bilancio prevede delle agevolazioni solo per l'**imposta di registro** e non per l'IVA.

Se l'assegnazione o la cessione è soggetta ad **IVA**, questa va quindi assolta nei modi ordinari (fatta salva, sussistendone le condizioni, l'**esenzione da imposta**⁴⁸, con però delle possibili conseguenze in termini di rettifica della detrazione dell'IVA sugli acquisti).

⁴⁴ Cfr. Francesco De Rosa, "Assegnazione agevolate: ordine di utilizzo delle riserve e altri dubbi interpretativi, in il fisco 17/2023.

⁴⁵ Cfr. circolare n. 14/E/2017, con rimando alle circolari n. 13/E/2014, n. 11/E/2009 e n. 18/E/2006. Anche il chiarimento contenuto nel par. 3.2 della circolare n. 6/E/2022 sembra coerente con quanto sostenuto nelle precedenti circolari.

⁴⁶ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

⁴⁷ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

Nella tabella che segue è riportata una sintesi del regime naturale e delle possibili opzioni per le diverse casistiche: con l'avvertenza che **per l'IVA va presa in considerazione (ai fini dell'individuazione del regime da applicare) la strumentalità per natura e non quella per destinazione.**

Ad esempio, nel caso di un negozio affittato a terzi, il bene potrà essere assegnato in via agevolata in quanto non strumentale per destinazione ma ai fini IVA dovrà essere considerato quale strumentale per natura.

Società	IMMOBILI NON STRUMENTALI PER NATURA		IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA	
	Regime naturale	Possibilità di opzione	Regime naturale	Possibilità di opzione
Impresa diversa da costruttore/ristrutturatore	Esente	No opzione per IVA	Esente	Opzione per IVA
Costruttore/ristrutturatore con assegnazione entro 5 anni	IVA	No opzione per esenzione	IVA	Opzione per esenzione
Costruttore/ristrutturatore con assegnazione dopo 5 anni	Esente	Opzione per IVA	Esente	Opzione per IVA

La base imponibile IVA per le assegnazioni non è data dal valore normale del bene ma è invece costituita *“dal prezzo d’acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”*⁴⁹ (senza la possibilità di assumere il valore catastale).

⁴⁸ In applicazione dell’art. 10, co. 8-bis, del DPR 633/1972, se il bene assegnato è un abitativo o altro fabbricato non strumentale per natura, non costruito né ristrutturato dalla società assegnataria, l’assegnazione è esente da Iva (regime naturale), senza possibilità di optare per l’assoggettamento ad Iva. Se invece il bene (abitativo o comunque non strumentale per natura) è stato costruito o ristrutturato dalla società assegnataria ed assegnato entro cinque anni dall’ultimazione, l’assegnazione va assoggettata ad Iva (regime naturale), senza possibilità di optare per l’esenzione. Se, infine, il bene (abitativo o comunque non strumentale per natura) viene assegnato dalla società costruttrice o ristrutturatrice dopo i cinque anni dall’ultimazione, l’assegnazione è esente da Iva, con la possibilità, però, di optare in atto per l’assoggettamento ad Iva. Ai sensi del successivo comma 8-ter, le assegnazioni di fabbricati strumentali per natura sono di norma esenti da Iva, fatta però salva la possibilità di optare in atto per l’assoggettamento ad Iva. Fanno eccezione le assegnazioni di fabbricati (strumentali per natura) effettuate entro cinque anni dall’intervento dalle società che li hanno costruiti e ristrutturati, che sono da assoggettare ad Iva senza possibilità di optare per l’esenzione.

⁴⁹ Cfr. art. 13, comma 2, lettera c), DPR 633/1972. Vedasi anche la circolare AdE 26/E/2016, nella quale è inoltre affermato che il prezzo d’acquisto deve comprendere anche le spese sostenute per riparare e completare il bene durante la vita aziendale, tenendo comunque conto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo. Nella base imponibile IVA non va invece compreso il ricarico normalmente praticato sul mercato (cfr. circolare AdE 37/E/2016).

Dovendo fare riferimento al momento in cui si effettua l'assegnazione, il prezzo di acquisto del bene va "attualizzato" a tale momento⁵⁰.

Nel caso di assegnazione di **immobili riscattati da leasing** la base imponibile comprende anche il prezzo di riscatto⁵¹.

Per quanto poi concerne l'IVA eventualmente assolta dalla società assegnataria per l'acquisto dell'immobile ovvero per la sua costruzione o ristrutturazione, in caso di esenzione da IVA o di "fuori campo" IVA⁵² potrebbe esserci l'obbligo di **rettificare l'imposta originariamente detratta**.

A norma infatti dell'art. 19-bis2, commi 2 e 8, del DPR 633/1972, l'assegnazione di un fabbricato (indipendentemente dalla sua qualificazione contabile⁵³) **effettuata entro i 10 anni dall'acquisto** o dalla costruzione/ristrutturazione, comporta la rettifica della detrazione operata con riferimento a tanti decimi dell'IVA quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio⁵⁴.

Se però l'assegnazione in esenzione rientra tra le operazioni effettuate nell'ambito di una attività che da luogo ad operazioni esenti, la rettifica andrà operata in applicazione della disciplina del **pro-rata**⁵⁵: determinandola sulla differenza tra il pro-rata originario ed il pro-rata per il 2023 (anno dell'assegnazione).

In tale ipotesi l'assegnazione in esenzione andrà anche ad impattare, negativamente, sul pro-rata del 2023 (in quanto da ricomprendere tra le operazioni in esenzione da considerare per il rapporto).

Considerato che l'assegnazione deve essere effettuata entro il 30 settembre 2023 la rettifica (ordinaria o da pro-rata) non opera per gli immobili acquistati o costruiti/ristrutturati prima del 1° gennaio 2014.

⁵⁰ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

⁵¹ Così la circolare AdE 26/E/2016, nella quale è inoltre affermato che per la determinazione della base imponibile va tenuto conto anche dei canoni di leasing pagati prima del riscatto. Per approfondimenti vedasi R. Curcu, "La assegnazione di beni pervenuti in leasing", in Euroconference News del 24.02.2023, il quale opera, tra l'altro, una giusta distinzione tra leasing finanziario e leasing operativo.

⁵² Ad esempio, per mancata detrazione dell'IVA per acquisto da un privato, per acquisto antecedente all'introduzione del tributo o per integrale indetraibilità ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR 633/1972 (cfr. circolare AdE 37/E/2016).

⁵³ La norma IVA prevede la rettifica per i beni ammortizzabili ma considera tali tutti i fabbricati, quindi anche quelli non ammortizzabili ai fini del bilancio e dell'imposizione diretta (immobili "patrimonio" e "merce").

⁵⁴ Per i beni riscattati da leasing per il calcolo del momento iniziale dal quale far partire la rettifica bisogna fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto da parte della società utilizzatrice (così la circolare AdE 26/E/2016).

⁵⁵ Cfr. artt. 19, co. 5, 19-bis e 19-bis2, co. 4 e 6, DPR 633/1972.

Per quanto attiene invece all'**imposta di registro**, la Legge di bilancio prevede (per le assegnazioni agevolate) la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili.

A tale proposito va ricordato che per il principio di alternatività IVA-registro⁵⁶ le assegnazioni seggette ad IVA scontano l'imposta di registro in misura fissa.

L'alternatività però non opera per le assegnazioni di immobili esenti da IVA⁵⁷, per le quali l'imposta di registro rimane quindi dovuta in misura proporzionale.

Tenuto conto della riduzione alla metà delle aliquote, per le assegnazioni di immobili (sia strumentali che non strumentali per natura) esenti da IVA (e per quelle eventualmente non soggette ad IVA), **l'imposta di registro è pertanto dovuta nelle seguenti misure⁵⁸**:

TIPOLOGIA IMMOBILE ASSEGNATO	IMPOSTA DI REGISTRO AGEVOLATA
Abitazioni "prima casa"	1% (in luogo del 2%)
Altri immobili	4,5% (in luogo del 9%)
Terreni edificabili	4,5% (in luogo del 9%)
Terreni agricoli	7,5% (in luogo del 15%)
Immobili strumentali per natura conferiti in società	2% (in luogo del 4%)

Per la determinazione della base imponibile **è possibile adottare il valore catastale (su specifica richiesta della società), a condizione però** che la società determini l'imposta sostitutiva dovuta per l'assegnazione su detto valore (in caso contrario trovano applicazione i principi sanciti dagli articoli 43 e 51 del TUR)⁵⁹.

Tenuto poi conto che per l'assegnazione la base imponibile IVA è data dal costo sostenuto dalla società per l'acquisto del bene assegnato e non dal suo valore di mercato, **potrebbe anche essere che quanto dovuto applicando l'IVA risulti inferiore a quanto dovuto per l'imposta di registro**: di ciò va tenuto conto nel valutare se scegliere (laddove consentito) il regime di applicazione dell'IVA ovvero quello di esenzione.

Per tutte le assegnazioni (indifferentemente se soggette a imposta di registro o a IVA) **le imposte ipotecaria e catastale** sono dovute in misura fissa.

⁵⁶ Cfr. art. 40 del DPR 131/1986.

⁵⁷ Ai sensi dell'art. 10, comma 1, numeri 8) e 8-bis) del DPR 633/1972.

⁵⁸ Pari alla metà delle aliquote statuite dagli articoli 1 e 4 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/1986. La riduzione alla metà non opera però se l'imposta è dovuta in misura fissa, così come non opera sulle misure minime: con la conseguenza che per le assegnazioni/cessioni di immobili di cui all'art. 1 della tariffa trova sempre applicazione la misura minima di 1.000 euro prevista dall'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 23/2011 (cfr. circolare AdE n. 37/E/2016).

⁵⁹ Cfr. circolare AdE 37/E/2016, nella quale è però anche precisato che rimane ferma la possibilità per il socio assegnatario, di optare, sussistendone i requisiti, per la disciplina del prezzo-valore, di cui all'art. 1, comma 497, della L. 266/2005.

L'assegnazione (o la cessione) devono essere effettuate entro il 30 settembre 2023.

Le imposte sostitutive vanno versate:

- 3) per il 60% entro il 30 settembre 2023
- 4) per la restante parte (40%) entro il 30 novembre 2023

I **codici tributo** da utilizzare sono⁶⁰:

- "1836" denominato "Imposta sostitutiva 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 - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- "1837" denominato "Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d' imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e su quelle delle società che si trasformano - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".

A **livello contabile** l'assegnazione comporta l'annullamento di poste del patrimonio netto (di norma riserve di utili o di capitale).

A tale riguardo l'Agenzia delle entrate, in occasione della precedente assegnazione, aveva specificato che l'operazione comporta la necessità di **annullare riserve in misura pari al valore del bene**, che può essere pari, inferiore o superiore al suo valore netto contabile: con l'ulteriore precisazione che se le riserve sono insufficienti non è possibile operare l'assegnazione⁶¹.

In merito al valore di assegnazione del bene è stato però fatto osservare che **non dovrebbe essere ammissibile, ai fini civilistici, l'assunzione di un valore inferiore al netto contabile**: soprattutto se l'assunzione di un valore inferiore è fatta per superare il problema dell'incapienza delle riserve⁶².

In ogni caso, ai fini fiscali:

- 1) **l'ammontare da assoggettare all'imposta sostitutiva** dell'8% (o 10,5% per le società di comodo) è ottenuto contrapponendo al valore fiscale il valore normale o, a richiesta, il valore catastale, anche nel caso in cui il valore normale o catastale diverga da quello di assegnazione assunto ai fini contabili;
- 2) **l'eventuale dividendo in natura da assoggettare a tassazione in capo al socio** (di società di capitali) per l'annullamento di riserve di utili è pari al valore normale o catastale al netto

⁶⁰ Cfr. Risoluzione 30/E del 22.06.2023.

⁶¹ Cfr. circolare AdE n. 37/E/2016.

⁶² Altrimenti si configurerebbe una violazione all'obbligo di rappresentazione veritiera e corretta (così il Consiglio Nazionale del Notariato nello studio 73-2017/T). Per esempi di verbali di assemblea vedasi CNDCEC nel documento di marzo 2016. Per la par condicio tra i soci e le conseguenti attenzioni da prestare nella formulazione delle delibere da assegnazioni vedasi P. Meneghetti, "La gestione delle riserve da assegnazione ed il rispetto della par condicio tra i soci", in Euroconference News del 31.01.2023.

dell'imposta sostitutiva dovuta dalla società, anche in questo caso indipendentemente dall'ammontare delle riserve annullate;

- 3) **in ipotesi di annullamento di riserve di capitale** non vi sarà alcuna tassazione in capo al socio (fatti salvi i fenomeni di "sottozero") ma la sola riduzione del costo fiscale della partecipazione.

Sull'entità del patrimonio netto necessaria per consentire l'assegnazione sussistono ancora i seguenti due orientamenti⁶³:

- 1) necessità di far emergere le plusvalenze latenti dell'immobile, con conseguente necessità di annullare (avendole a disposizione) riserve in ammontare superiore al valore netto contabile dell'immobile;
- 2) possibilità di annullare riserve in misura pari (mai inferiore) al valore netto contabile, a valere anche per le società di persone⁶⁴.

Contabilmente⁶⁵, nel primo caso (emersione delle plusvalenze latenti) l'assegnazione del bene comporta l'eliminazione del bene con la rilevazione della eventuale plusvalenza, a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato.

Esempio assegnazione "bene immobilizzato"

- A. costo storico immobile assegnato = 500.000
- B. fondo ammortamento immobile assegnato (comprensivo della quota di ammortamento di competenza dell'esercizio sino al momento dell'assegnazione⁶⁶) = 200.000
- C. valore normale del bene assegnato⁶⁷ = 400.000
- D. storno cespiti = A-B = 500.000 - 200.000 = 300.000
- E. storno riserva = C = 400.000
- F. plusvalenza = E-D = 400.000 - 300.000 = 100.000

La plusvalenza contabile non va assoggettata a tassazione (sia ai fini delle imposte dirette che dell'Irap), in quanto assorbita dall'imposta sostitutiva dovuta per l'assegnazione agevolata⁶⁸, mentre sarà tassabile in capo ai soci l'eventuale distribuzione dell'utile (o della riserva di utili) dove è confluita la plusvalenza⁶⁹.

⁶³ Entrambi ripresi dal CNDCEC nel documento di marzo 2016 "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi".

⁶⁴ Così, tra gli altri, il Consiglio Nazionale del Notariato nello studio 73-2017/T "Assegnazioni, cessioni e trasformazione agevolate: profili fiscali nella scelta della soluzione".

⁶⁵ cfr. CNDCEC - documento di marzo 2016 "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi" e circolare AdE 37/E/2016.

⁶⁶ cfr. OIC 16 e CNDCEC - documento di marzo 2016 "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi".

⁶⁷ Di norma trattasi del valore di realizzo, Così CNDCEC - documento di marzo 2016 "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi".

⁶⁸ cfr. Circolare AdE 37/E/2016 e CNDCEC - documento di marzo 2016 "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi".

⁶⁹ cfr. Circolare AdE 37/E/2016. Così anche P. Meneghetti, "La gestione delle riserve da assegnazione ed il rispetto della par condicio tra i soci", in Euroconference News del 31.01.2023.

La plusvalenza contabile assume altresì rilevanza sia ai fini dei criteri di deducibilità degli interessi passivi (cfr. art. 96 TUIR) che delle spese di rappresentanza (cfr. art. 108 TUIR)⁷⁰.

Se invece si genera una minusvalenza contabile, questa⁷¹:

- non può essere portata a riduzione del reddito;
- rileva ai fini IRAP;
- riduce il ROL preso a riferimento per la deducibilità degli interessi passivi.

Nel secondo caso (valore netto contabile) non viene invece rilevata la plusvalenza.

Esempio

- A. costo storico immobile assegnato = 500.000
- B. fondo ammortamento immobile assegnato (comprensivo della quota di ammortamento di competenza dell'esercizio sino al momento dell'assegnazione) = 200.000
- C. storno cespiti = $A - B = 500.000 - 200.000 = 300.000$
- D. storno riserva = $C = 300.000$

In ipotesi di assegnazione di un "bene merce" vi sarà invece la rilevazione a conto economico di un provento ovvero di una perdita (con i medesimi effetti fiscali delle plusvalenze e minusvalenze).

Nel caso specifico caso delle **società di persone in contabilità semplificata** è stata affermata la possibilità di operare l'assegnazione anche in mancanza di riserve formalmente risultanti in bilancio⁷².

Per le **cessioni agevolate ai soci**, le principali particolarità rispetto all'assegnazione sono⁷³:

- in caso di cessione agevolata di più beni con emersione di componenti sia positivi che negativi, l'imposta sostitutiva dell'8% va determinata sui componenti positivi al netto di quelli negativi;
- le eventuali minusvalenze assumono rilevanza sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'IRAP;
- la rilevanza del corrispettivo di cessione, per la determinazione dell'imposta sostitutiva, nel solo caso che risulti pari o superiore al valore normale o catastale dei beni ceduti;
- la identificazione del costo fiscalmente riconosciuto del bene per il cessionario con il corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale/catastale eventualmente utilizzato dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

⁷⁰ cfr. circolare AdE 37/E/2016.

⁷¹ cfr. circolare AdE 37/E/2016.

⁷² Consiglio Nazionale del Notariato, studio 73-2017/T, e Ris. 100/217.

⁷³ Cfr. circolare AdE 37/E/2016.

Trasformazione in società semplice

La legge di bilancio estende le agevolazioni previste per le assegnazioni alle trasformazioni di società commerciali (snc, sas, srl, spa e sapa) in società semplici.

Le agevolazioni interessano gli stessi beni e le stesse tipologie di società alle quali fa riferimento l'assegnazione agevolata.

Ulteriore condizione per beneficiare dell'agevolazione, non richiesta per l'assegnazione agevolata, è che la società abbia per **oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili e/o di beni mobili registrati (auto, barche, ecc.) non strumentali all'attività dell'impresa.**

Per la verifica di tale condizione va fatto riferimento, preliminarmente, all'esame della formulazione dell'oggetto sociale impiegata dallo Statuto della società⁷⁴.

Dovrebbe però valere, al di là della formulazione dell'oggetto sociale, anche la **sostanza dell'attività effettivamente svolta**, da valorizzare anche con l'utilizzo di parametri relativi al valore dei beni sociali e dell'ammontare dei ricavi di locazione⁷⁵.

Il **momento in cui va verificata la sussistenza della predetta condizione** dovrebbe essere quello della data di trasformazione, in ragione anche di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate per lo status degli immobili ai fini dell'assegnazione agevolata: sempreché però l'attività di gestione immobiliare risulti svolta da un congruo periodo di tempo⁷⁶.

Occorre, inoltre, verificare che i redditi che la società andrà a maturare risultino qualificabili come redditi fondiari e/o redditi diversi e non come redditi d'impresa: in caso contrario la trasformazione non potrà essere effettuata⁷⁷.

È altresì richiesto che i **soci risultino iscritti nel libro soci**, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano iscritti entro il 31 gennaio 2023⁷⁸, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

⁷⁴ Così lo Studio del Consiglio del Notariato n. 92-2016/T e le circolari AdE n. 112/1999 e n. 26/2016.

⁷⁵ Così lascia intendere quanto affermato negli studi del Consiglio del Notariato n. 92-2016/T e n. 20-2016-T e, anche se indirettamente, nella circolare AdE 26/2016. Peraltro, in caso di difformità tra l'attività di fatto svolta e l'oggetto sociale presente nello statuto, dovrebbe essere risolvibile modificando l'oggetto entro la data di trasformazione (così P. Meneghetti, "I presupposti normativi per le assegnazioni e trasformazioni agevolate non hanno valenza retroattiva", in Euroconference News del 20.01.2023).

⁷⁶ Così anche Paolo Meneghetti, "I presupposti normativi per le assegnazioni e trasformazioni agevolate non hanno valenza retroattiva", in Euroconference News del 20.01.2023. In senso conforme anche lo Studio del Consiglio del Notariato n. 44-2023/T.

⁷⁷ Cfr. Studio del Consiglio del Notariato n. 44-2023/T.

A detto fine, è ininfluenza la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduti alla data del 30 settembre 2022⁷⁹.

Le agevolazioni consistono:

- 5) nella applicazione di una **imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%** della differenza tra il valore dei beni agevolati (da determinarsi come per l'assegnazione agevolata) e il loro costo fiscalmente riconosciuto (misura elevata al **10,5% per le società risultate "di comodo"** in almeno due dei tre periodi precedenti il 2023⁸⁰)
- 6) nell'assoggettamento ad una imposta sostitutiva del 13% delle **riserve in sospensione**

In via interpretativa è stato affermato che nella trasformazione agevolata in società semplice **le minusvalenze non assumono rilevanza fiscale**: coerentemente a quanto previsto per l'assegnazione agevolata⁸¹.

Da evidenziare che se la società possiede anche **beni non agevolabili** (ad esempio, immobili strumentali per destinazione) le relative plusvalenze (imponibili per effetto della trasformazione) andranno assoggettate a tassazione ordinaria.

Un aspetto da tenere in considerazione è che nella trasformazione in società semplice, a differenza di quanto accade per l'assegnazione, viene mantenuta la "anzianità" di detenzione dei beni.

Pertanto, per gli immobili e i terreni non edificabili, in caso di successiva cessione da parte della società semplice troverà applicazione l'art. 67, co. 1, lett. b), del TUIR, con conteggio del quinquennio previsto per la non tassazione a decorrere dalla data di acquisizione del bene da parte della società oggetto di trasformazione.

Così se, **ad esempio**, una srl ha acquistato un immobile nel 2017 e si trasforma in società semplice nel 2023, la successiva cessione dell'immobile non sarà in ogni caso soggetta a tassazione ai fini delle imposte dirette (anche se la cessione avviene nel 2023, dopo la trasformazione) in quanto ormai decorso il quinquennio di riferimento.

In capo ai soci, di norma, la trasformazione non genera alcun reddito imponibile: salvo che la società non detenga riserve di utili o riserve in sospensione d'imposta.

⁷⁸ Trenta giorni dal 1° gennaio 2023 (data di entrate in vigore della Legge di bilancio).

⁷⁹ Così sulla base di quanto precisato per la precedente disciplina agevolativa nella circolare AdE 26/2016.

⁸⁰ Più specificatamente, la condizione è quella di essere considerate società non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

⁸¹ Cfr. Risoluzione 66/E/2017.

La trasformazione in società semplice costituisce infatti una fattispecie di destinazione dei beni a finalità estranee, dal che consegue che **se a trasformarsi è una società di capitali** con riserve di utili costituite prima della trasformazione tali riserve andranno tassate in capo ai soci secondo le regole ordinarie⁸².

Ciò non accade per i **soci di società di persone** in quanto gli utili (anche se accantonati) sono già stati tassati per trasparenza⁸³.

In presenza di **riserve in sospensione d'imposta** (es. riserve rivalutazione) la trasformazione "agevolata" in società semplice comporta il pagamento, da parte della società, di una imposta sostitutiva del 13%: il che dovrebbe liberare integralmente tali riserve con effetto anche nei confronti dei soci e quindi senza alcuna tassazione nei loro confronti⁸⁴.

La tassazione opera sia in capo alla società (se trattasi di riserve non affrancate) che in capo ai soci, nei cui confronti andranno applicate le regole ordinarie sulla tassazione delle riserve di utili.

A norma di legge, il **costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote** va aumentato della differenza assoggettata all'imposta sostitutiva "da trasformazione", il che **avrà l'effetto di ridurre il carico impositivo in capo ai soci in caso di successiva cessione delle partecipazioni**.

Per quanto concerne l'imposizione indiretta va segnalato che:

- 1) la trasformazione in società semplice va assoggettata alle **imposte di registro, ipotecaria e catastale** in misura fissa;
- 2) ai fini **IVA** la trasformazione in società semplice attua una destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e, pertanto, potrebbe comportare l'assolvimento dell'imposta.

Per beneficiare delle agevolazioni la trasformazione in società semplice va realizzata **entro il 30 settembre 2023**.

Le imposte sostitutive vanno versate:

- 7) per il 60% entro il 30 settembre 2023
- 8) per la restante parte (40%) entro il 30 novembre 2023

I **codici tributo** da utilizzare sono⁸⁵:

⁸² Cfr. Studio del Consiglio del Notariato n. 44-2023/T e circolare 26/E/2016 (nella quale è altresì affermato che le riserve devono essere imputate ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione). Se il socio è una persona fisica si ritiene che la ritenuta del 26% vada operata dalla società semplice.

⁸³ Almeno che la società di persone non risulti da una precedente trasformazione regressiva. In senso conforme anche lo Studio del Consiglio del Notariato n. 44-2023/T.

⁸⁴ Cfr. Studio del Consiglio del Notariato n. 44-2023/T.

⁸⁵ Cfr. Risoluzione 30/E del 22.06.2023.

- "1836" denominato "Imposta sostitutiva 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 - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197";
- "1837" denominato "Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d' imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e su quelle delle società che si trasformano - articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".