

CIRCOLARE N. 32/2026 DEL 23 APRILE 2026*OGGETTO***ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Articolo 1, commi 100 e seguenti, L. 197/2022 (cd. "Legge di bilancio 2023"); Art. 1, commi da 115 a 120 L.28.12.2015 N. 208 (Legge di Stabilità 2016) - Art.1 comma 565 Legge 11.12.2016 n.232 (Legge di Bilancio 2017) - Circolare Agenzia Entrate 1.6.2016, n. 26/E - Risoluzione Agenzia delle Entrate 13.9.2016 n. 73/E - - Circolare Agenzia Entrate 16.9.2016, n. 37/E - R.M. 17 ottobre 2016, n. 93 L'art. 1 co. 35-40 della L. 199 DEL 31.12.2025

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*LEGGE DI BILANCIO
LEGGE DI BILANCIO 2026*CODICE CLASSIFICAZIONE*11
16*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE N. 17/2023 - ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

L'art. 1 co. 35-40 della L. 199/2025 ha riproposto le agevolazioni per l'assegnazione o la cessione ai soci di beni immobili e di beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa, già previste con norme di identico tenore letterale dall'art. 1 co. 31-36 della L. 207/2024, dall'art. 1 co. 100-106 della L. 197/2022 e dall'art. 1 co. 115-120 della L. 208/2015.

In particolare, per le società di persone e per le società di capitali che, entro il 30 settembre 2026, assegnano o cedono ai propri soci beni immobili, diversi da quelli strumentali "per destinazione", o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, è prevista la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura agevolata dell'8 per cento (10,5% per le società risultate di comodo ex art. 30 della L. 724/94 in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione), da calcolare sulla differenza tra il valore dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Per completezza, si precisa che alle stesse condizioni dell'assegnazione è agevolabile la cessione ai soci e la trasformazione in società semplice.

Di seguito si esamina la disciplina dell'assegnazione agevolati ai soci.

SOCIETÀ ASSEGNANTI

Preliminarmente si fa presente che i vincoli posti dalla legge alle operazioni di assegnazione agevolata di beni riguardano:

- ✓ la natura giuridica delle società;
- ✓ la natura dei beni assegnati;
- ✓ la qualifica dei soci.

In ordine alla natura giuridica delle società, la norma prevede che l'agevolazione possa essere applicata con riferimento a:

- Società di persone commerciali (S.n.c. e S.a.s.)
- Società di capitali (S.r.l., S.p.a. e S.a.p.a.),

Si tratta, di fatto, delle stesse società menzionate dall'art. 30 co. 1 della L. 724/94 e che sono, pertanto, soggette alla disciplina delle società non operative: le società suddette non perdono, comunque, le agevolazioni se non ricadono tra le società non operative in quanto hanno ricavi congrui.

Inoltre, non vi sono, inoltre, preclusioni per le società in liquidazione.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 2.1), alle snc e alle sas sono equiparate, in forza dell'art. 5 co. 3 del TUIR, e quindi anche ai fini dell'agevolazione:

- Società di armamento
- Società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

Al di là di tale casistica, l'elencazione dovrebbe assumere carattere tassativo, per cui sono esclusi dalle agevolazioni le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli altri enti commerciali, nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa, e le società non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia.

BENI AGEVOLATI

Con riferimento, invece, ai beni agevolati, possono essere oggetto della misura agevolativa:

- ❖ i beni immobili (terreni e fabbricati), fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione;
- ❖ i beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

IMMOBILI

Per quanto attiene i beni immobili, la norma pone quale unica esclusione quella degli immobili strumentali per destinazione, ovvero degli immobili utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa. L'assegnazione agevolata può, quindi, riguardare:

- gli immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del TUIR;
- gli immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa) ma non per destinazione.

Con riferimento agli immobili strumentali per natura, la C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte I, § 3.1) aveva chiarito che possono essere assegnati con le modalità agevolate tutti quelli concessi in locazione, comodato o, comunque, non utilizzati direttamente: se, quindi, la società ha due

immobili iscritti nella categoria D/1, dei quali uno utilizzato per la produzione e l'altro locato, o inutilizzato, questo secondo opificio può beneficiare delle agevolazioni.

Infine, con circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 2.1), l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la spettanza delle agevolazioni anche nei casi in cui la società attribuisce ad un socio la nuda proprietà del bene e ad un altro socio l'usufrutto (è, invece, da escludere l'agevolazione per l'attribuzione della nuda proprietà o dell'usufrutto ad un soggetto estraneo alla compagine sociale).

VILLAGGI TURISTICI, CENTRI SPORTIVI E GALLERIE COMMERCIALI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 3.1), non possono accedere ai benefici fiscali della L. 208/2015 gli immobili delle società che, unitamente alla locazione, forniscono servizi complementari; trattasi, ad esempio, delle società che gestiscono gli immobili che fanno parte di villaggi turistici, centri sportivi e gallerie commerciali.

TERRENI AGRICOLI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 3.1), sono dotati del requisito della strumentalità per destinazione (e non sono, quindi, assegnabili in modo agevolato) i terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali.

IMMOBILI ALL'ESTERO

In assenza di preclusioni espresse, si deve ritenere che le agevolazioni per l'assegnazione e per la cessione possano competere anche se i beni sono situati all'estero. Ai fini della fiscalità italiana i beni in questione sono infatti, per presunzione assoluta, beni appartenenti all'impresa, se posseduti da società di persone commerciali o da società di capitali (e ciò anche se all'estero la società non ha una stabile organizzazione; il caso tipico è quello del possesso di immobili "isolati", che non costituiscono immobili strumentali o immobili "merce", il cui reddito ha natura - per l'Italia - di reddito d'impresa a norma dell'art. 90 co. 1 del TUIR, anche se poi esso viene determinato secondo le regole previste dall'art. 70 per i redditi diversi).

IMMOBILI COMPRESI NEL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

Nella Circolare n. 26/E in esame l'Agenzia non prende in considerazione la possibilità di assegnare un immobile ricompreso nell'azienda concessa in affitto a terzi. Tuttavia, con la circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 2.3), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se gli immobili facevano parte di un'azienda affittata, ma non rientrano più nel contratto di affitto alla data dell'assegnazione o cessione, essi possono essere attribuiti ai soci con i benefici di legge. È, quindi, ammessa una modifica al contratto con la quale dall'azienda affittata viene tolto l'immobile, "restituito" alla società proprietaria, la quale lo potrà assegnare o cedere ai soci.

BENI MOBILI ISCRITTI IN PUBBLICI REGISTRI

Possono essere oggetto di assegnazione agevolata anche i beni mobili iscritti in Pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'esercizio dell'attività.

Rimangono esclusi dall'agevolazione, ad esempio, le autovetture utilizzate dalle imprese che svolgono attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo / imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole di addestramento al volo / navigazione.

La C.M. 10.2.98 n. 48 ha definito strumentali "i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata", facendo gli esempi (ripresi dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 26/2016) delle autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, degli aeromobili da turismo e delle imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione.

VALUTAZIONE DELLA NATURA DEL BENE AL MOMENTO DELL'ASSEGNAZIONE

Le caratteristiche del bene devono essere verificate all'atto dell'assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione. In particolare il momento di assegnazione corrisponde con quello in cui la stessa è effettuata (per gli immobili, stipula dell'atto notarile) e non con quello della delibera che la dispone.

In ordine al cambio di destinazione, l'Agenzia ha fornito in passato un'importante precisazione, affermando che:

“il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000”.

In sostanza, il cambio di destinazione dell'immobile preordinato alla fruizione dell'agevolazione è stato considerato dall'Agenzia delle Entrate un'opzione del contribuente insindacabile in termini di abuso del diritto, anche qualora il cambio di destinazione sia effettuato nell'immediata prossimità della procedura agevolata.

Di conseguenza una società può decidere di assegnare un immobile attualmente strumentale per destinazione qualora, prima dell'atto di assegnazione, non venga più utilizzato direttamente. È chiaro che la sostenibilità di tale modifica è subordinata alla prova dell'effettivo cambio di destinazione d'uso dell'immobile.

Pertanto, il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società, in particolare, di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e apportando nuova linfa ad un mercato stagnante.

SOCI BENEFICIARI

Secondo l'art. 1 co. 100 della L. 197/2022, le agevolazioni sono concesse alla condizione che i soci:

- (i) siano iscritti a libro soci al 30 settembre 2025 (se il libro soci è previsto);
- (ii) vengano iscritti a libro soci entro il 30 gennaio 2026 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2025.

La ratio della disposizione è quella di evitare che soggetti prima estranei alla compagine sociale vi possano entrare in prossimità dell'atto di assegnazione o di cessione, beneficiando così delle agevolazioni.

Per i soci che rispettano il requisito, le agevolazioni non sono condizionate:

- né alla natura giuridica (persone fisiche o giuridiche);
- né al regime fiscale (IRPEF o IRES);
- né alla residenza fiscale (italiana o estera).

Con riferimento alla validità delle condizioni previste per legge, l'Agenzia delle Entrate nell'edizione precedente del 2017 ha precisato che non è necessario che i soci rivestano tale qualifica anche in data antecedente al 30 settembre 2025: non viene richiesto quindi che tali soggetti possiedano ininterrottamente lo status di socio ma viene ritenuto sufficiente, ai fini agevolativi, che alla data del 30 settembre 2025 possiedano la qualifica richiesta per l'assegnazione agevolata.

Per le società prive del libro soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci al 30.9.2025 deve essere provata, con un "*idoneo titolo avente data certa*".

Tale chiarimento si ritiene applicabile anche alle S.r.l., per le quali, per effetto di quanto disposto dal DL n. 185/2008, non sussiste più l'obbligo del libro soci.

Va evidenziato che:

- ✎ L'assegnazione è possibile anche in caso di ingresso di nuovi soci successivamente al 30.9.2025; in ogni caso l'agevolazione interessa soltanto coloro che erano soci a detta data;
- ✎ Il subentro dell'erede nella qualità di socio dopo il 30.9.2025 a seguito di accettazione dell'eredità non comporta la perdita dell'agevolazione, posto che il subentro non configura un'ipotesi di cessione volontaria della partecipazione. Di fatto, l'assegnazione può essere effettuata anche a favore dell'erede;
- ✎ In presenza di un diritto di usufrutto, la qualità di socio è rivestita dal nudo proprietario;
- ✎ La cessione è consentita anche qualora le azioni/quote del socio effettivo siano intestate ad una società fiduciaria, a condizione che quest'ultima sia iscritta nel libro soci al 30.9.2025. A tal fine è necessario che il rapporto fiduciario sia sorto anteriormente a tale data.
- ✎ In caso di fusione/scissione, è necessario che i soci delle società incorporate, fuse o scisse siano tali alla data di riferimento, fissata al 30.9.2025.

TASSAZIONE DELL'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA

TASSAZIONE IN CAPO ALLA SOCIETÀ

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, la normativa prevede che:

- ▶ sulle plusvalenze che emergono a seguito delle operazioni agevolate è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dell'8% (10,5% se la società è di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre);
- ▶ le stesse plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale degli immobili;
- ▶ sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione o della trasformazione è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Pertanto, il beneficio fiscale è rappresentato:

- ✓ da una parte, dall'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP, e
- ✓ dall'altra, dalla determinazione delle plusvalenze assumendo quale valore di riferimento il valore catastale.

Infatti, nell'ipotesi di assegnazione di un bene, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del valore normale (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato consente l'assegnazione sulla base del valore normale o catastale (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dall'assegnazione si applica l'imposta sostitutiva.

Nel dettaglio, per gli immobili, su richiesta delle società le plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale determinato a norma dell'art. 52 co. 4 del DPR 131/86. È facoltà del contribuente determinare la plusvalenza

assumendo un qualsiasi valore intermedio tra il valore normale dell'immobile e il valore catastale.

L'operazione agevolata in esame può essere effettuata anche in presenza di una base imponibile pari a zero o negativa. In particolare, nel caso in cui il valore fiscale sia più alto del valore di assegnazione, non si applicherà alcuna imposta sostitutiva all'assegnazione e la relativa minusvalenza non è deducibile dal reddito.

DETERMINAZIONE DEL VALORE CATASTALE

Con riferimento alla determinazione catastale, occorre considerare il reddito dominicale dei terreni moltiplicato per 75. A tale somma si deve applicare una rivalutazione del 25%. Per quanto concerne il valore degli immobili, invece, si deve considerare la rendita catastale moltiplicata per 100, rivalutata del 5% e rivalutata ulteriormente del 20% (o del 40% nel caso in cui il fabbricato sia iscritto nella categoria B).

Il valore normale è individuato con criteri diversi a seconda della tipologia del bene. In particolare:

TIPOLOGIA BENE ASSEGNATO	DETERMINAZIONE VALORE DI ASSEGNAZIONE																						
BENE IMMOBILE	1) VALORE NORMALE (DI MERCATO) (art. 9, comma 3, TUIR), oppure 2) VALORE CATASTALE individuato applicando alla rendita catastale rivalutata del 5% (25% per i terreni) il moltiplicatore di cui all'art. 52, DPR n. 131/86 tenendo conto degli aumenti disposti dal DL n. 168/2004 (20%) nonché, per gli immobili di categoria B, dal DL n. 262/2006 (40%).																						
	<table border="1" data-bbox="491 1193 1394 1480"> <thead> <tr> <th>Categoria catastale immobile</th> <th>Moltiplicatore catastale (*)</th> <th>Moltiplicatore catastale (**)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A (escluso A/10) e C (escluso C/1)</td> <td>120</td> <td>126</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>168</td> <td>176,40</td> </tr> <tr> <td>A/10 e D</td> <td>60</td> <td>63</td> </tr> <tr> <td>C/1 e E</td> <td>40,8</td> <td>42,84</td> </tr> <tr> <td>Fabbricati "prima casa"</td> <td>110</td> <td>115,50</td> </tr> <tr> <td>Terreni</td> <td>90</td> <td>112,50</td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="491 1480 1394 1514">(*) misura da applicare sulla rendita catastale rivalutata del 5% - 25%</p> <p data-bbox="491 1514 1394 1547">(**) misura da applicare sulla rendita catastale non rivalutata</p> <p data-bbox="491 1585 1394 1653">La possibilità di utilizzare il valore catastale è consentita, come stabilito dal comma 117, a fronte di "richiesta della società".</p>			Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)	A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126	B	168	176,40	A/10 e D	60	63	C/1 e E	40,8	42,84	Fabbricati "prima casa"	110	115,50	Terreni	90
Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)																					
A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126																					
B	168	176,40																					
A/10 e D	60	63																					
C/1 e E	40,8	42,84																					
Fabbricati "prima casa"	110	115,50																					
Terreni	90	112,50																					
BENE MOBILE REGISTRATO	3) VALORE NORMALE (DI MERCATO) (art. 9, comma 3, TUIR)																						

INDIVIDUAZIONE DEL COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO

Il costo fiscalmente riconosciuto, da contrapporre al valore normale ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta, è determinabile con i criteri previsti dall'art. 110, comma 1, lett. b), TUIR.

TIPOLOGIA BENE ASSEGNATO		DETERMINAZIONE COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO
Bene dalla cui cessione si realizza una plus / minusvalenza		Costo d'acquisto (aumentato delle spese incrementative) comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti
Bene merce	Valutato con il metodo del costo specifico	Costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione
	Valutato con il metodo Lifo, Fifo, costo medio	Valore risultante da una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione

Per i beni rivalutati ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020, va ricordato che, a norma del co. 5 dello stesso art. 110, nel caso di cessione o di assegnazione in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore all'1.1.2024, per i soggetti "solari"), ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione (la quale, in sostanza, viene persa, con liberazione del saldo attivo dal regime di sospensione d'imposta). Come verrà evidenziato, tuttavia, la circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 7) ha ammesso che, per finalità essenzialmente agevolative, se l'assegnazione o la cessione effettuate in ossequio a leggi speciali avvengono nel periodo di sospensione degli effetti fiscali, si considera per finzione che la rivalutazione abbia già avuto effetto. Tale orientamento dovrebbe mantenere la propria efficacia anche nell'attuale contesto.

TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI

Per quanto riguarda la tassazione dei soci, le norme agevolative prevedono che:

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

MODALITA' DI ASSEGNAZIONE

L'assegnazione agevolata essere eseguita entro il **30 settembre 2026**.

Come accennato, l'assegnazione, in linea generale, deve avvenire nel rispetto del principio della par condicio tra i soci, sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale. È possibile assegnare un immobile in comunione tra i soci.

È comunque possibile strutturare l'operazione assegnando a taluni soci beni agevolabili (es. immobili) e ad altri beni non agevolabili, o denaro, che rappresenta una distribuzione di utili o una restituzione di capitale.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per le operazioni in esame, le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute:

- ⌚ per il 60% entro il 30.9.2026;
- ⌚ per il rimanente 40% entro il 30.11.2026.

Va evidenziato che:

- Sulla seconda rata non sono dovuti interessi.
- L'imposta, da versare utilizzando il mod. F24, può essere compensata con crediti tributari e contributivi disponibili.

Ove non siano approvati nuovi codici tributo, le imposte dovranno essere versate con i seguenti codici, riferiti alle precedenti versioni dell'agevolazione:

- ✎ "1836", per l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione in società semplice;
- ✎ "1837", per l'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione o della trasformazione.

ADEMPIMENTO	TERMINI
EFFETTUAZIONE DEGLI ATTI: Entro tale data deve essere stipulato l'atto di assegnazione: non è sufficiente la delibera che autorizza l'operazione, né è richiesto che sia effettuata la registrazione dell'atto.	ENTRO IL 30.9.2026
VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE	- 60% ENTRO IL 30.9.2026 - 40% ENTRO IL 30.11.2026

Secondo quanto precisato nella citata Circolare n. 26/E, poiché l'“opzione” per l'assegnazione agevolata è perfezionata con l'indicazione dei beni assegnati e dell'imposta sostitutiva nel mod. REDDITI, l'omesso/insufficiente/tardivo versamento di quest'ultima non inficia l'agevolazione.

Eventuali omessi, ritardati o insufficienti versamenti non possono fare venire meno i benefici fiscali, ma conducono alla sola iscrizione a ruolo dell'imposta stessa, ferma restando la possibilità del ravvedimento.

Su questa linea interpretativa dovrebbe poi innestarsi l'orientamento contenuto nella recente risposta a interpello 2.9.2022 n. 443 (riferita al riallineamento dei valori civili e fiscali), secondo cui l'omessa compilazione del quadro RQ con i valori assoggettati ad imposta sostitutiva può essere regolarizzata con la remissione in bonis.

TRATTAMENTO DELLE RISERVE

Il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società a un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale.

Tenuto conto che le riserve da annullare sono paramtrate al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva del 13%, attesa l'esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse dal valore normale/catastale del bene. Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione

d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%, operata dalla società nei limiti appena indicati, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

In particolare, per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrelevanza in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

Nelle società di persone, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, l'irrelevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata in esame.

DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Nell'ipotesi di assegnazione da parte di società di capitali con riduzione delle riserve di utili, il socio assegnatario verrà assoggettato a imposta del 26% dell'importo non assoggettato ad imposta sostitutiva (5% degli utili percepiti per i soggetti IRES). Nel caso di assegnazione con accollo di debiti societari, l'importo deve essere considerato al netto di tali debiti.

DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Nel caso in cui, a fronte dell'assegnazione di beni, la società riduca le riserve di capitale, il socio non consegue alcun reddito, ma l'operazione comporterà la riduzione del costo fiscale della partecipazione detenuta a norma dell'art. 47, comma 5, TUIR. Nel caso in cui il valore fiscale della partecipazione si riduca al di sotto dello zero, il socio risulta assoggettato a tassazione.

DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE

Nel caso in cui vengano distribuite, contemporaneamente, riserve di utili e di capitale:

- il costo fiscale della partecipazione va aumentato del valore della plusvalenza tassata in capo alla società nella percentuale del rapporto tra riduzione di riserve di capitale e di utili (ad esempio, se vengono ridotte riserve di capitale per 60 e di utili per 40, l'incremento avverrà nella misura del 60% della plusvalenza);
- contemporaneamente, il costo fiscale della partecipazione va ridotto per un importo proporzionale calcolato sul valore normale dei beni (proseguendo l'esempio precedente, all'aumento del 60% del valore della plusvalenza segue la riduzione del valore del 60% del valore normale);
- non subisce alcuna tassazione l'importo assoggettato a imposta sostitutiva in capo alla società (proseguendo nell'esempio, tale importo corrisponde alla residua quota del 40%).

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

Le assegnazioni di beni ai soci ai fini IVA costituiscono operazioni equiparate alle cessioni di beni, a norma dell'art. 2 co. 2 n. 6 del DPR 633/72 e pertanto, in linea generale, rilevanti ai fini IVA.

Secondo consolidata interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, richiamata dalla circ. 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte II, § 7), sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA le assegnazioni di beni acquisiti senza addebito dell'IVA "a monte", o con indetraibilità totale dell'imposta all'atto dell'acquisto. Ciò si riscontra, ad esempio, per gli acquisti effettuati ante 1973, da privati nonché per i beni apportati dai soci.

Nelle operazioni di assegnazione di beni ai soci, ai fini IVA, come evidenziato nella Circolare n. 26/E citata, “non sono previste [...] specifiche disposizioni agevolative [...] e, di conseguenza, le cessioni [...] saranno assoggettate ad IVA secondo le regole ordinarie”.

Ferma restando l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, la norma agevolativa prevede che le aliquote dell'imposta di registro, se proporzionale, sono ridotte al 50%, mentre le imposte ipocatastali sono in ogni caso previste in misura fissa.

Nelle tabelle che seguono si riepilogano i regimi applicabili.

IMMOBILI ABITATIVI			
SOCIETÀ CEDENTE O ASSEGNANTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIA E CATASTALE
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"> • 4% se prima casa; • 10% case non A/1, A/8 o A/9; • 22% A/1, A/8, A/9. 	200 euro	200 + 200 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200 euro	200 + 200 euro
	Esente in assenza di opzione	4,5% (1% se prima casa)	50 + 50 euro
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	50 + 50 euro
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	4,5% (1% se prima casa)	50 + 50 euro

IMMOBILI STRUMENTALI			
SOCIETÀ CEDENTE O ASSEGNANTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIA E CATASTALE
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	200 euro	200 + 200 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200 euro	200 + 200 euro
	Esente in assenza di opzione	200 euro	200 + 200 euro
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	200 euro	200 + 200 euro
	Esente in assenza di opzione	200 euro	200 + 200 euro
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	2%	200 + 200 euro

TERRENI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

TIPOLOGIA DI TERRENO	IVA	REGISTRO	IPOTECARIA E CATASTALE
Edificabile	Imponibile (22%)	200 euro	200 + 200 euro
Agricolo	Fuori campo (cessionario IAP)	200 euro	200 + 200 euro
	Fuori campo (altri casi)	7,5%	50 + 50 euro
Non edificabile né agricolo	Fuori campo	4,5%	50 + 50 euro

11

Nella Circolare n. 26/E l' Agenzia interviene in merito all' individuazione della base imponibile ai fini IVA, affermando che la stessa:

- ✎ non corrisponde al valore normale/valore catastale dell' immobile;
- ✎ è rappresentata, ai sensi dell' art. 13, comma 2, lett. b), DPR n. 633/72, *“dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”*.

In particolare, la base imponibile IVA non comprende il ricarico normalmente praticato in sede di cessione, ma è *“costituita dal prezzo di acquisto del bene «attualizzato» al momento della cessione”*.

In caso di assegnazione esente IVA è necessario operare la rettifica della detrazione dell' IVA a credito ex art. 19-bis2, DPR n. 633/72, in misura pari ai decimi mancanti al compimento del decennio dall' acquisto.

Come confermato nella Circolare n. 26/E in esame, relativamente ai beni per i quali l' IVA non è stata detratta, qualora sugli stessi siano stati fatti interventi di recupero, manutenzione, riparazione, ecc., incrementative del valore dell' immobile, operando la detrazione della relativa IVA a credito, sarà necessario procedere alla rettifica della detrazione, e che gli stessi siano stati effettuati a partire dall' 1.1.98 (entrata in vigore del citato art. 19-bis2).

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Ritengo opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica in materia, al fine di valutare l' opportunità di accedere alla misura in esame, dovrà essermi affidato uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell' ambito dell' incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI