



## ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

### L. 197 del 20/12/2022

#### Premessa

Con i commi 100 e seguenti, dell'art. 1 della legge n. 197 del 20 dicembre 2022 (G.U. n. 303 del 29 dicembre 2022), Legge di Bilancio 2023, è stata reintrodotta la possibilità di assegnare o cedere in maniera agevolata i beni di proprietà delle società ai soci delle stesse. Tale disposizione non presenta differenze rispetto alla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge Finanziaria per il 2016) e pertanto si presume che possano essere adottate le interpretazioni fornite a suo tempo dall'Agenzia delle Entrate. Con tale normativa i soggetti aventi i requisiti soggettivi di seguito specificati, entro il 30 Novembre 2023 (Con Decreto-Legge 29 settembre 2023, n.132, recante "*Disposizioni urgenti in proroga di termini normativi e versamenti fiscali*", è disposta la proroga dal 30 settembre al **30 novembre 2023** del termine per effettuare l'assegnazione agevolata di beni d'impresa ai soci) possono assegnare o cedere ai soci i beni agevolabili di seguito specificati, applicando, al posto di una tassazione ordinaria, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e irap del 8% su una base imponibile data dalla differenza tra il "valore normale" dei beni e il loro costo fiscalmente riconosciuto. L'imposta sostitutiva sale al 10,50% per le società risultanti non operative (cd società di comodo) in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione o cessione; il "valore normale" in

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

caso di immobili può essere calcolato con il metodo del valore catastale. Per le società in contabilità ordinaria le riserve in sospensione d'imposta che saranno annullate in seguito dell'assegnazione dei beni ai soci, saranno assoggettate ad un'imposta sostitutiva del 13%. Le agevolazioni sopra specificate possono essere applicate anche alle società commerciali che avendo per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, entro il 30 Novembre 2023, si trasformano in società semplici.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire in unica soluzione entro il **30 Novembre 2023**.

In caso di immobile rivalutato ai sensi dell'art.1 co.140 l. 147/2013 è stato chiarito con circolare A.E. n. 37/2016 che la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti della rivalutazione, pertanto in tal caso il valore contabile sul quale calcolare la "differenza", di cui sopra, per l'imposta sostitutiva, è quello rivalutato. Occorre tuttavia precisare che relativamente alle rivalutazioni operate ai sensi dell'art. [110 del D.L. n. 104/2020](#) non è stato ancora confermato che il costo fiscale sul quale calcolare la differenza sia quello rivalutato.

Tale normativa permette pertanto la fuoriuscita dei beni oggetto di agevolazione dall'ambito societario con un notevole risparmio di imposta rispetto ai criteri ordinari.

### **Requisiti Soggettivi**

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci può essere fatta da:

- società in nome collettivo,

- società in accomandita semplice,
- società a responsabilità limitata,
- società per azioni;
- società in accomandita per azioni.

L'Agenzia delle entrate con circolare relativa alla legge finanziaria 2016 ha precisato che l'agevolazione può essere adottata anche dalle:

- società di armamento;
- società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali;

Le società sopra elencate possono anche essere non operative o in stato di liquidazione.

**Non** possono invece usufruire dell'assegnazione agevolata:

- le società cooperative;
- gli enti non commerciali;
- le stabili organizzazioni in Italia di società non residenti;
- i consorzi e le società consortili;
- le associazioni professionali.

Per usufruire dell'assegnazione agevolata il socio deve essere:

- iscritto nel libro dei soci alla data del **30 settembre 2022**;
- iscritto entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al **1° ottobre 2022**.

- I soci, non essendo specificato dalla norma diversamente, possono essere sia persone fisiche che società, in caso di società di persone e società a responsabilità limitata fa fede ciò che risulta al registro imprese;
- in caso di compagine societaria variata successivamente al 30 Settembre 2023 è sempre possibile l'assegnazione, ma i soci entrati successivamente a tale data non potranno sfruttare l'agevolazione;
- non è richiesto il possesso ininterrotto della partecipazione dal 30 Settembre 2022 alla data dell'assegnazione;
- il subentro dell'erede nella qualità di socio dopo il 30 Settembre 2022 non comporta la perdita dell'agevolazione;
- in caso di un diritto di usufrutto la qualità di socio spetta al nudo proprietario.

### **Beni Agevolabili**

Possono essere oggetto di assegnazione immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione e i beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Per quanto riguarda gli immobili, come sopra anticipato, possono essere oggetto di agevolazione **solo gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione**, pertanto solo immobili non utilizzati come strumentali all'esercizio dell'attività della società, di seguito elencati:

- terreni e immobili strumentali per natura (cat. catastale, A10, B, C, D ed E), che non siano direttamente utilizzati dall'impresa (sono compresi pertanto gli immobili dati in locazione)

- gli immobili considerati come beni merce o magazzino;
- gli immobili patrimonio (cat. catastale abitativa) concessi in locazione che formano reddito di impresa; il classico esempio può essere quello degli immobili locati da società di gestione immobiliare
- i terreni non coltivati o, comunque, non utilizzati nell'esercizio di attività agricole (vale a dire terreni concessi in locazione o in comodato).

Gli immobili sopra evidenziati concessi in comodato sono agevolabili a condizione che il loro utilizzo sia estraneo alle finalità di impresa (il classico esempio è dato da immobili in comodato ai soci, in tal caso l'assegnazione agevolata risulta molto vantaggiosa).

In caso di immobile non utilizzato come strumentale ma nel quale risulta la **sede legale** della società è consigliato di trasferire altrove l'indirizzo societario per evitare eventuali contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In caso di società che si trovano in stato di **liquidazione** - gli immobili possono rientrare nell'assegnazione agevolata a condizione che il liquidatore non prosegua l'attività in esercizio provvisorio e che la liquidazione abbia come finalità la definitiva cessazione dell'attività, nel caso in cui non fosse così infatti l'immobile viene utilizzato per l'attività produttiva o commerciale e deve essere pertanto considerato come strumentale per destinazione.

In caso di immobile in cui la società ha solo la **nuda proprietà** dello stesso e il diritto di usufrutto sia stato concesso ad un socio, è stato chiarito con circolare A.E. n. 26 del 2016 che l'assegnazione è possibile solo nel caso in cui l'usufruttuario sia il socio stesso destinatario dell'assegnazione e la società rinunci alla nuda proprietà, nella sostanza non è possibile assegnare diritti reali parziali.

In caso di immobile facente parte di **affitto di azienda** è stato chiarito con circolare A.E. n. 37 del 2016 che *“il contratto di affitto di azienda, avendo ad oggetto una universalità di beni, non consente di ricondurre il singolo bene compreso nell’azienda alla tipologia di ‘bene’ suscettibile di assegnazione/cessione ai sensi della normativa agevolativa in esame e ciò anche nel caso in cui la società svolga in via esclusiva o prevalente l’attività di affitto d’azienda”* e pertanto per poter effettuare l’assegnazione agevolata è consigliabile, in maniera preliminare, modificare il contratto di affitto togliendo l’immobile dall’affitto d’azienda in modo che possa essere restituito alla società proprietaria e permettere l’assegnazione del bene.

I beni che **NON** rientrano nell’agevolazione sono oltre agli immobili strumentali per destinazione:

- i beni strumentali per natura utilizzati direttamente dall’impresa;
- i beni patrimoniali usati per l’espletamento delle seguenti attività:
  - immobili di gallerie commerciali;
  - centri sportivi;
  - villaggi turistici;
  - terreni usati per la coltivazione/allevamento per quanto riguarda il settore agricolo.

## **ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI -IMPOSTE DIRETTE**

### **DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA/MINUSVALENZA E COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO**

In caso di assegnazione agevolata (o trasformazione) la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva si determina dalla differenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto.

In caso di cessione, la plusvalenza è data dalla differenza tra, il maggiore tra corrispettivo e valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto. Se quindi fosse stabilito un corrispettivo inferiore al valore normale o catastale, per determinare la plusvalenza occorre prendere come base di calcolo il valore normale o catastale.

Nulla cambia nella determinazione della plusvalenza in caso di assegnazione o cessione di aree fabbricabili, non essendo previsto un valore catastale. In questo caso la plusvalenza è data, come precedentemente indicato, dalla differenza tra valore normale o corrispettivo per la cessione e costo fiscalmente riconosciuto.

Il **costo fiscalmente riconosciuto** dei beni va determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte, tenendo conto anche delle eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti effettuate.

Secondo la circ. Agenzia Entrate n.37 del 16/09/2016, se si determinano delle minusvalenze fiscali, in caso di cessione di beni o di assegnazione ( ma solo beni “merce”), queste si compensano con le plusvalenze fiscali derivanti dall’assegnazione o cessioni di altri beni. Questa situazione si può verificare quando ci sono assegnazioni plurime di beni merce e di beni immobili e in questo caso le plusvalenze sono soggette ad imposta sostitutiva al netto delle

minusvalenze. Non possono invece essere compensate le minusvalenze fiscali derivanti dall'assegnazione o cessione di immobili strumentali per natura o patrimoniali, perché non deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa (art. 101, comma 1, Tuir).

Oltre l'imposta sostitutiva del 8% o del 10,5% sulle plusvalenze, le società sono tenute a versare un'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve annullate, ma solo in caso di utilizzo di riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso, sia quelle tassabili solo in caso di distribuzione.

L'imposta sostitutiva del 13% non è dovuta in caso di cessione, perché in questo caso non vengono annullate riserve.

L'assegnazione agevolata comporta la necessità di annullare riserve di utili o di capitale in misura pari al valore contabile di assegnazione del bene.

Ipotizzando che il valore normale di un immobile sia pari a 250.000 e il suo valore catastale pari a 200.000 e un costo fiscalmente riconosciuto pari ad euro 180.000. Assegnando il bene al suo valore normale, l'imposta sostitutiva 8% sulla plusvalenza risulterebbe pari ad euro 5600, se invece si assumesse il suo valore catastale sarebbe dovuta un'imposta sostitutiva pari a 1.600 con un risparmio d'imposta pari a 4000. Se il valore di assegnazione è pari a 250.000 (valore normale) e sono annullate riserve in sospensione pari al costo fiscale riconosciuto del bene di € 180.000 va versata anche l'imposta sostitutiva del 13% pari ad € 23.400. Anche sotto il profilo contabile l'assegnazione può generare plusvalenze e minusvalenze. Il valore di assegnazione, può non coincidere con il valore che viene dato al bene per il calcolo dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza e può essere inferiore, pari o superiore al valore netto contabile. Per valore di assegnazione si intende il valore attribuito al bene e normalmente



dovrebbe corrispondere al suo valore di mercato, ma nulla vieta che possa essere inferiore o superiore e generare componenti negativi o positivi di reddito. Non esiste un metodo univoco per la rilevazione contabile della differenza positiva o negativa tra valore di assegnazione e valore contabile, ma secondo l'orientamento più condiviso, se l'assegnazione avviene ad un valore superiore o inferiore, le plusvalenze o minusvalenze vanno rilevate nel conto economico e concorrono alla formazione del risultato di esercizio.

La plusvalenza non concorre alla formazione del reddito d'impresa e dell'irap ma rileva ai fini del calcolo delle spese di rappresentanza e degli interessi passivi deducibili ( circ. 37/2016). Per quanto riguarda gli interessi passivi questo orientamento sembra superato con il Dlgs 142/2018, poiché se la plusvalenza non rileva ai fini del reddito, non dovrebbe rientrare neanche nel ROL. Le minusvalenze contabili invece assumono rilevanza ai fini Irap e ai fini del reddito d'impresa se beni "merce" assegnati ad al valore normale ai sensi dell'art. 9 del Tuir.

## **ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - EFFETTI IN CAPO AI SOCI**

Ogni volta che la società procede all'assegnazione di un bene deve farlo mediante distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili, questo in alcuni casi può comportare una tassazione in capo ai soci. L'assegnazione può avvenire anche nelle operazioni di recesso o in caso di riduzione del capitale per motivi diversi dalla riduzione per perdite o in caso di liquidazione della società.

L'assegnazione agevolata deve essere effettuata nel rispetto della "*par condicio*" tra i soci: i beni devono essere assegnati a tutti i soci, nel rispetto delle quote di partecipazione al capitale da ciascuno di essi possedute; è possibile assegnare a

taluni soci beni agevolabili (ad es. immobili) e agli altri soci beni non agevolabili. E' consentito inoltre effettuare conguagli in denaro.

CESSIONE AGEVOLATA AI SOCI: La disposizione agevolativa si applica anche in caso di cessione di beni immobili o beni mobili registrati. L'Agenzia delle Entrate nella circ. n 37/2016 ha sottolineato come *“la scelta tra assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società stante la diversa natura delle due operazioni espressamente regolamentata dal legislatore”*. La cessione, oltre ad essere un'operazione meno complessa e con tempi di esecuzione più rapidi permette: 1) di non rispettare la “par condicio” tra i soci (il problema risulta superato in quanto l'operazione non coinvolge necessariamente tutti i soci); 2) non si pone il problema di utilizzo di riserve; 3) non si pone il problema della capienza del patrimonio netto.

La cessione agevolata, a differenza dell'assegnazione, dal punto di vista contabile non comporta una riduzione del patrimonio della società come previsto nell'assegnazione, ma una permutazione da attivo circolante, o immobilizzato, a liquidità (crediti verso il socio). La plusvalenza verrà iscritta a conto economico come componente positivo di reddito a cui seguirà una variazione in diminuzione nel modello unico, atteso che tale plusvalenza è esclusa dalla tassazione ordinaria e soggetta ad imposizione sostitutiva.

**Non è possibile procedere con l'assegnazione in caso di:**

- 1) Assenza di riserve capienti;**
- 2) Assegnazione non proporzionale fra i soci ed incapienza delle relative riserve.**

## **LA GESTIONE DELLE RISERVE - EFFETTI IN CAPO AI SOCI**

Come già indicato in precedenza, l'assegnazione dei beni ai soci, a differenza della cessione, comporta la necessità di avere in bilancio riserve capienti da annullare (di utili o di capitale) in misura pari al "valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione", il cosiddetto valore di assegnazione. Nel caso di non sufficienti riserve disponibili in bilancio, i soci potrebbero procedere laddove sia possibile alla rinuncia dei crediti dei soci. Non sembra invece perseguibile, in quanto rettificabile dall' Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, effettuare versamenti in conto capitale in prossimità di realizzazione dell'operazione.

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.37/2016:

- il "valore di assegnazione" può essere pari, inferiore o superiore al valore netto contabile del bene;
- L'assegnazione non può aver luogo se non esistono nel patrimonio netto riserve sufficienti allo scopo, a meno che non si tratti di società di persone **in contabilità semplificata** (prive di un bilancio e quindi dell'indicazione delle riserve) per le quali l'assegnazione agevolata può avvenire a prescindere.

## **ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI**

Si premette che in tale caso l'assegnazione costituisce utile in natura per il socio con effetti diversi a seconda che si tratti di socio di società di persone o di capitali

In questo caso l'assegnazione costituisce utile in natura per il socio e il valore da prendere in considerazione è il valore normale o, in caso di assegnazione di

immobili, quello catastale (se è stata effettuata tale scelta dalla società) e da tale valore occorre sottrarre l'ammontare già soggetto ad imposta sostitutiva in capo alla società.

Se la società assegnante è una società di capitali(SRL, SPA e SAPA), l'assegnazione di un bene che avviene nel contesto della distribuzione di utili determina un reddito per il socio;

Se invece l'assegnante è una società di persone (SNC e SAS) l'assegnazione dei beni, a prescindere dalle riserve annullate (utili o capitale), non determina fenomeni di tassazione in capo al socio (l'assolvimento dell'onere fiscale in capo alla società determina anche la tassazione in capo al socio) ma la sola riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Il valore del bene assegnato, ridotto dall'ammontare soggetto a imposta sostitutiva da parte della società, va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che il socio detiene nella società di persone. Se il valore del bene assegnato eccede il costo fiscale della partecipazione al netto della somma soggetta ad imposta sostitutiva da parte della società, in tale caso l'eccedenza è tassata (cosiddetto fenomeno del "sottozero").

Nei confronti del socio di società di capitali la società è tenuta a versare sull'ammontare delle riserve assegnate che costituisce reddito in natura per il socio, una ritenuta del 26% di cui all'art.27 del DPR 600/73.

### **ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE**

Come verrà chiarito meglio più avanti, se la società a fronte dell'assegnazione del bene riduce riserve di capitale, il socio non consegue alcun reddito. Tuttavia il valore dei beni ricevuti riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle

azioni o quote possedute. Si può verificare il fenomeno del c.d. “sottozero” (valore normale del bene assegnato è superiore del costo fiscale della partecipazione al netto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva) ed in questo caso il socio risulta assoggettato a tassazione. Se emerge un differenziale negativo attribuibile ad esempio alla circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società.

In caso di assegnazione con distribuzione di riserve in sospensione di imposta, nel limite dell'ammontare soggetto all'imposta sostitutiva 13%, non si determinano dividendi da tassare in capo ai soci. La società prima deve utilizzare le riserve di utili e di capitale, in quanto quelle in sospensione di imposta si utilizzano per ultime. Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13% assolve l'onere fiscale sia in capo alla società che in capo ai soci.

#### **DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE**

Spesso si verifica un problema di capienza delle riserve e la società si trova costretta ad attingere alle varie categorie di riserve presenti in bilancio. Nel caso in cui la società nell'assegnazione utilizzi sia riserve di utili che di capitale (ipotizzando che non vi siano riserve in sospensione di imposta) occorre distinguere gli effetti in capo al socio in proporzione alla natura delle riserve annullate (Circolare n.40/2002 e n. 26/2016 dell'Agenzia delle Entrate).

Sulla base delle esemplificazioni contenute nelle suddette circolari, se per ipotesi il bene ha un valore contabile di assegnazione di euro 100.000 e la società annulla riserve di capitale per euro 80.000 e riserve di utili per euro 20.000, gli effetti nei confronti del socio sono i seguenti:

- Incrementa il costo fiscale della partecipazione per un importo pari agli 8/10 della plusvalenza tassata in capo alla società e lo riduce a sua volta per un importo pari agli 8/10 del valore normale o catastale del bene assegnato;
- Calcola l'utile in natura in misura pari ai 2/10 del valore normale o catastale del bene assegnato al netto dei 2/10 della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva in capo alla società.
- Il socio riduce il costo fiscale della partecipazione in misura pari alla differenza tra gli 8/10 del valore normale o catastale assegnato e gli 8/10 della plusvalenza assoggetta in capo alla società dell'imposta sostitutiva dell'8%.

#### **ASSEGNAZIONE DI DISTRIBUZIONE DI RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA**

Nella Circolare n.37/2016 l'Agenzia delle Entrate ha affermato (anche se non esiste una norma che lo stabilisca) che è possibile utilizzare riserve in sospensione di imposta solo aver esaurito le altre riserve, di utili o di capitale esistenti in bilancio

Per le società di persone, con l'assolvimento dell'imposta del 13% da parte della società, il socio non è soggetto ad altro tipo di tassazione per la distribuzione della riserva.

Per i soci di società di capitali, secondo la Circolare n.37/2016, l'utile in natura che deriva dall'attribuzione di beni con l'annullamento di riserve di utili o riserve in sospensione di imposta, è determinato prendendo come riferimento il valore normale o catastale del bene assegnato. Da questo importo sono poi scomutate le somme assoggettate all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e le somme assoggettate all'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione di imposta. Su tale differenza dovrà essere versata la ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

## **ASSEGNAZIONE IN CASO DI RECESSO, RIDUZIONE DEL CAPITALE ESUBERANTE O LIQUIDAZIONE:**

La disciplina agevolata si applica, come anticipato, anche in caso di recesso o esclusione, di riduzione del capitale per motivi diversi dalle perdite o di liquidazione della società:

- Art. 47 comma 7 del TUIR disciplina i soci delle società di capitali;
- Art. 20-bis del TUIR disciplina i soci delle società di persone.

Il reddito, come nel caso di assegnazione mediante distribuzione di riserve di utili, viene ridotto dell'ammontare già tassato in capo alla società con l'imposta sostitutiva (del 8% o del 10,5%); il socio in pratica non paga imposte sui plusvalori.

I soci delle società di capitali che ricevono beni a seguito di recesso, di esclusione, e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione conseguono un reddito tassato pari alla differenza tra il valore normale dei beni ricevuti e il costo fiscale della partecipazione sottratto l'ammontare tassato in capo alla società con imposta sostitutiva.

Per i soci delle società di persone i beni ricevuti hanno natura di reddito d'impresa ed in presenza di determinate condizioni possono accedere alla tassazione separata.

## **DISTRIBUZIONE SUCCESSIVA AI SOCI DELLE RISERVE CORRISPONDENTI ALLE PLUSVALENZE CONTABILI REALIZZATE:**

L'assegnazione o la cessione ai soci può realizzare plusvalenze contabili in capo alla società cioè componenti positivi di reddito che confluiscono nell'utile dell'esercizio. Tale risultato d'esercizio può essere distribuito ai soci. Se la distribuzione della riserva di utili deriva da un'assegnazione il dividendo in capo ai soci segue il regime ordinario di tassazione, la base imponibile per il socio è l'utile lordo senza dedurre le somme soggette ad imposta sostitutiva. Invece, se la plusvalenza ha origine dalla cessione

agevolata, dalla base imponibile è possibile dedurre le somme soggette ad imposta sostitutiva. Supponiamo ad esempio una plusvalenza contabile derivante da una cessione agevolata pari a 200.000 euro confluita nell'utile d'esercizio della società ALFA la quale ha assolto l'imposta sostitutiva dell'8% sul medesimo importo (cosa che avviene quando ad esempio il corrispettivo di cessione è pari al valore catastale dell'immobile): la distribuzione dell'utile è gratuita per il socio.

### **PLUSVALENZE IMMOBILIARI: CALCOLO DEL QUINQUENNIO**

L'assegnazione o la cessione agevolata ai soci sono operazioni che determinano l'interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. b) del TUIR.

Questo significa che se il socio cede l'immobile nei cinque anni successivi all'assegnazione o cessione, realizza una plusvalenza imponibile. L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 93 del 17.10.2016 ha chiarito che la cessione di immobili effettuata dal socio a seguito dell'assegnazione agevolata senza scontare imposizione "non rappresenta un'operazione abusiva". Pertanto se il socio intende, a seguito dell'assegnazione agevolata, vendere a breve l'immobile può essere per lo stesso conveniente effettuare l'assegnazione agevolata al valore di mercato.

### **TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE**

Per espressa previsione dell'art.1, comma 100, L. 197/2022, le stesse disposizioni previste dal comma 1 ai fini dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci si applicano alle società che si trasformano in società semplici entro il 30/11/2023 (D.L. Proroghe Fisco) a condizione che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e di beni immobili registrati non strumentali.

---

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.



Se la società detiene beni non agevolabili (es. impianti, attrezzature ecc) le plusvalenze relative a tali beni sono assoggettati a tassazione ordinaria.

Gli aspetti peculiari da esaminare relativi alla posizione dei soci sono i seguenti:

- Gli effetti sul costo fiscale della partecipazione detenuta;
- La sorte delle riserve, visto che con la trasformazione in società semplice non si ha più un bilancio e le riserve quindi non sono più ricostituite;
  - Gli effetti sulla successiva cessione dei beni da parte della società semplice.

#### COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE DETENUTA

Ai sensi dell'art.1, comma 103, della L. 197/2022, il costo fiscalmente riconosciuto delle quote possedute va aumentato della differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva. Di conseguenza i maggiori valori relativi ai beni esistenti nel patrimonio della società trasformata, tassati con l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% a seconda dei casi, non saranno più tassati qualora i soci cedano le partecipazioni che detengono nella società semplice.

#### RISERVE NON RICOSTITUITE IN BILANCIO

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.26/2016 ha precisato che le riserve di utili della società trasformata, in quanto non ricostituite in bilancio, devono essere assoggettate a tassazione in capo al socio nel periodo d'imposta successivo a quello di trasformazione.

Nella Circolare 4.5.2007 n.25 l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, in caso di trasformazione agevolata in società semplice, il pagamento dell'imposta sostitutiva

sulle riserve comporta che l'utilizzo successivo delle stesse sia fiscalmente irrilevante.

Si ritiene che l'irrilevanza valga sia per la società che per il socio.

#### **ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

L'operazione di assegnazione agevolata dei beni ai soci si perfeziona con l'indicazione dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva nel quadro previsto della dichiarazione dei redditi indipendentemente dal pagamento di tale imposta. (circolare n.26/2016 dell'Agenzia delle Entrate). Il versamento dell'imposta sostitutiva è infatti ravvedibile e si applicano le ordinarie regole di riscossione (avviso bonario e cartella di pagamento)

Si evidenzia che nel caso di assegnazione o cessione agevolata con periodo d'imposta ordinario l'indicazione dei valori dovrà avvenire nella prossima dichiarazione dei redditi e cioè UNICO 2024.

Invece nel caso di società in liquidazione dal 2023, se l'assegnazione agevolata è avvenuta nel periodo ante liquidazione dovrà essere utilizzato il modello UNICO 2023, se invece è avvenuta nel periodo post liquidazione il modello da utilizzare è UNICO 2024.

Non avendo ancora a disposizione il modello e istruzioni di Unico 2024, in quanto ancora non pubblicati, supponendo che il quadro che ci interessa per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci non sarà molto diverso da quello presente in UNICO 2023, si indica di seguito come va compilato il quadro sulla base delle istruzioni per il periodo d'imposta 2022:

| SEZIONE XXIV                               |                             | Valore normale                           | Costo Fiscale                                      | Differenza  |
|--|-----------------------------|--|--|---|
| Assegnazione o<br>cessione di beni ai soci | RQ94 Beni immobili          | 1 <input type="text"/> ,00               | 2 <input type="text"/> ,00                         | 3 <input type="text"/> ,00                        |
|  | RQ95 Beni mobili            | 1 <input type="text"/> ,00               | 2 <input type="text"/> ,00                         | 3 <input type="text"/> ,00                        |
|  | RQ96 Totale                 | Imponibile<br>1 <input type="text"/> ,00 | Società<br>non operative<br>2 <input type="text"/> | Imposta sostitutiva<br>3 <input type="text"/> ,00 |
|  | RQ97 Riserve in sospensione | Imponibile<br>1 <input type="text"/> ,00 | Aliquota<br>13%                                    | Imposta sostitutiva<br>2 <input type="text"/> ,00 |

Nel rigo **RQ94** va indicato: in colonna 1, relativamente ai **beni immobili**, il **valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti**; in colonna 2, il costo fiscalmente riconosciuto relativamente ai beni di colonna 1; in colonna 3, **la base imponibile** pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno “—”.

Nel rigo **RQ95** va indicato:

- in colonna 1, relativamente ai **beni mobili iscritti in pubblici registri** non utilizzati come beni strumentali, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;
- in colonna 2, il **costo fiscalmente riconosciuto** relativamente ai beni di colonna 1;
- in colonna 3, **la base imponibile** pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; **in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno “—”**

Nel rigo **RQ96** va indicato:

- in colonna 1, la **somma algebrica** tra gli importi indicati nella colonna 3 dei righi RQ94 e RQ95; in caso di risultato negativo la presente colonna non va compilata;
- in colonna 3, l'**imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 101, della citata legge n. 197 del 2022.

I **soggetti considerati non operativi** devono barrare anche la casella di colonna 2.

Nel rigo **RQ97** va indicato:

- in colonna 1, l'**ammontare delle riserve in sospensione d'imposta annullate** per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano;
- in colonna 2, l'**imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 102, della citata legge n. 197 del 2022.

## **IMPOSTE INDIRETTE**

### **PREMESSA**

Nell'ambito dell'imposizione indiretta, il regime impositivo degli atti di assegnazione è determinato:

- in campo IVA, dall'art. 2 co. 2 n. 6 del DPR 633/72, che disciplina le "assegnazioni ai soci;
- in materia di imposta di registro, dall'art. 4 co. 1 lett. d) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

La normativa agevolativa in materia di imposte indirette contenuta nell'art. 1 co. 104 della L. 197/2022 prevede che, per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci, l'aliquota dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, è ridotta alla metà, e le

---

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. L'IVA, se dovuta, deve invece essere assolta nei modi ordinari, con applicazione del reverse charge nei casi previsti se il beneficiario è un soggetto passivo IVA.

### **ASSEGNAZIONI E CESSIONI DISCIPLINA ORDINARIA**

In assenza di agevolazioni, per le assegnazioni di beni ai soci si applica ai fini dell'imposta di registro la disciplina prevista dall'art. 4, comma 1, lett. d), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986, ai sensi del quale le assegnazioni ai soci:

- soggette a IVA – scontano l'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro;
- non soggette a IVA – scontano l'imposta di registro con le aliquote previste per i conferimenti in società (di cui alla lett. a) del medesimo art. 4, comma 1).

Secondo consolidata interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, richiamata dalla circ. 1.6.2016 n. 26, 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. Pertanto, gli atti di assegnazione di fabbricati e dei terreni edificabili acquistati senza detrarre l'IVA sono soggetti all'imposta di registro proporzionale.

Il trattamento impositivo indiretto ordinario, applicabile all'assegnazione di immobili, dipende, sia dalla natura dell'immobile ceduto, sia da alcune caratteristiche del soggetto cedente.

Ai fini del regime IVA applicabile una prima distinzione va fatta tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali. Si definiscono:

- "fabbricati abitativi", tutti i fabbricati classificati o classificabili nel gruppo catastale A, ad esclusione della categoria A/10 (uffici e studi privati);

---

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola - Dott. Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli - Dott.ssa Patrizia Andronici.

- “fabbricati strumentali”, i fabbricati che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ossia classificati o classificabili nei gruppi B (es. uffici pubblici e biblioteche), C (es. negozi e magazzini), D (es. opifici e alberghi) ed E (es. stazioni per servizi di trasporto e fabbricati destinati all’esercizio pubblico dei culti) e nella categoria A/10, qualora la destinazione a ufficio o studio privato risulti dal relativo provvedimento amministrativo autorizzativo.

Un'altra importante distinzione va fatta tra “**imprese costruttrici**” (si intendono quelle che realizzano l’immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero avvalendosi di imprese terze per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché le imprese che anche occasionalmente costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva rivendita) e “**imprese di ripristino**”, (si intendono quelle che acquistano un immobile ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico e successivamente lo rivendono o lo concedono in locazione prima della vendita, ancorché tale attività non rientri tra quelle abitualmente effettuate) e le altre imprese diverse dalle imprese di costruzione o ripristino.

**Di seguito un riepilogo per le casistiche più comuni:**

| <b>Immobili abitativi</b>   |  |                        |                                      |
|---|--|------------------------|--------------------------------------|
| <b><u>Società cedente o assegnante</u></b>  | <b><u>IVA</u></b>  | <b><u>Registro</u></b> | <b><u>Ipotecaria e catastale</u></b> |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato non oltre i cinque anni) | Imponibile per obbligo: 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                       |

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli - Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

|   |  |                       |                |
|---|--|-----------------------|----------------|
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato oltre i cinque anni) | Imponibile per opzione: 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 |
|   | Esente in assenza di opzione   | 9% (2% se prima casa) | 50 + 50 euro   |
| Altri soggetti Iva diversi dalle fattispecie precedenti                             | Esente   | 9% (2% se prima casa) | 50 + 50 euro   |
| Chiunque, se ha acquistato l'immobile senza addebito iva                            | Fuori campo  | 9% (2% se prima casa) | 50 + 50 euro   |

| Immobili strumentali  |                                       |                 |                               |
|---|---------------------------------------|-----------------|-------------------------------|
| <u>Società cedente o assegnante</u>   | <u>IVA</u>                            | <u>Registro</u> | <u>Ipotecaria e catastale</u> |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato non oltre i cinque anni) | Imponibile per obbligo (aliquota 22%) | 200 euro        | 3% + 1%                       |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato oltre i cinque anni)     | Imponibile per opzione (aliquota 22%) | 200 euro        | 3% + 1%                       |
|   | Esente in assenza di opzione          | 200 euro        | 3% + 1%                       |
| Altri soggetti Iva diversi dalle fattispecie precedenti                                 | Imponibile per opzione (aliquota 22%) | 200 euro        | 3% + 1%                       |
|   | Esente in assenza di opzione          | 200 euro        | 3% + 1%                       |

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

|  |             |      |         |
|--|-------------|------|---------|
|  |             | euro |         |
| Chiunque, se ha acquistato l'immobile senza addebito iva | Fuori campo | 4%   | 2% + 1% |

| <b>Terreni</b>             |                               |                 |                               |
|----------------------------|-------------------------------|-----------------|-------------------------------|
| <u>Tipologia terreno</u>   | <u>IVA</u>                    | <u>Registro</u> | <u>Ipotecaria e catastale</u> |
| Edificabile                | Imponibile (22%)              | 200 euro        | 200 + 200 euro                |
| Agricolo                   | Fuori campo (cessionario lap) | 200 euro        | 200 euro + 1%                 |
|                            | Fuori campo (altri casi)      | 15%             | 50 + 50 euro                  |
| Né edificabile né agricolo | Fuori campo                   | 9%              | 50 + 50 euro                  |

**Alcune particolarità operano per gli immobili in corso di costruzione e di ristrutturazione.**

Secondo l’Agenzia delle Entrate, la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto IVA in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall’ambito applicativo dell’art. 10 co. 1 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72 e, trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la sua cessione deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA, con l’effetto, quindi, che le imposte di registro, ipotecaria e catastale restano dovute in misura fissa (200,00 euro ciascuna).

---

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.



E' bene ricordare che, affinché l'immobile possa essere considerato "in corso di ristrutturazione", non è sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative necessarie per l'esecuzione dell'intervento, ma è necessario che sia stato dato avvio al cantiere.

### **Reverse – charge**

Se il beneficiario dell'assegnazione o della cessione è una società commerciale o, più in senso lato, un soggetto che detiene la partecipazione (e acquisisce quindi l'immobile) nell'ambito dell'impresa esercitata, l'assegnazione o la cessione del bene dovranno essere operate con il meccanismo del reverse charge, al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-bis) del DPR 633/72. In questo caso si prevede l'inversione contabile per le cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, per le quali "nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

### **Effetti dell'operazione sulla detrazione dell'IVA**

L'operazione di assegnazione è da considerarsi una operazione occasionale non specificamente riferita all'attività ordinaria aziendale, conseguentemente non genera alcun pro-rata di indetraibilità nel 2023 per la società assegnante.

definire occasionale la vendita dell'immobile rispetto all'oggetto sociale.

Tuttavia, a seguito della "uscita" degli immobili dal patrimonio aziendale con fatturazione in esenzione di IVA, occorre verificare se all'atto dell'assegnazione si renda necessario operare le rettifiche d'imposta disciplinate dall'art. 19-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972 e procedere alla "rettifica dell'IVA del decennio"

La rettifica della detrazione deve essere calcolata con riferimento al numero di anni mancanti al suddetto periodo decennale "di osservazione". In pratica, l'imposta

“rettificata” è assolta nella misura di 1/10 per ogni anno mancante al compimento del decennio “di osservazione”. Qualora l’immobile sia stato acquisito senza IVA (es. acquisto da un privato) ma siano state sostenute successivamente spese per interventi di manutenzione, recupero ecc. per le quali, invece, l’IVA è stata detratta, occorre effettuare la rettifica della detrazione, ma solo se le spese stesse abbiano natura incrementativa e non abbiano esaurito la loro utilità.

Particolare attenzione meritano i fabbricati in leasing. Infatti secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26, per gli immobili riscattati da un contratto di leasing, ai fini del computo del periodo decennale per la rettifica della detrazione, “occorre, di regola, fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice”. Rapportando questa interpretazione alle assegnazioni o estromissioni effettuate nel 2023, assumerebbero rilevanza ai fini della rettifica della detrazione tutti gli immobili per i quali c’è stato un mutamento nel regime IVA (es. acquisto con IVA e assegnazione esente) e per i quali il riscatto è avvenuto successivamente al 2014 (nono anno antecedente al 2023).

Tuttavia tale orientamento non appare del tutto conforme alla giurisprudenza in materia che propende nel sostenere che il periodo decennale di rettifica si computi a decorrere dal momento di stipula del contratto di leasing (e non dal momento del riscatto dell’immobile), nella condizione in cui il contratto di leasing sia configurato, fin dall’origine e secondo la formulazione delle pattuizioni contrattuali, a trasferire la proprietà del bene in capo all’utilizzatore del bene.

## **EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE**

### **DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IVA:**

#### **Costo rettificato, Valore Normale e norme anti abuso**

La determinazione della base imponibile ai fini IVA nelle assegnazioni, ai sensi dell'art. 13 co. 2 lett. C del DPR 633/72, è rappresentata dal "*prezzo di acquisto o in mancanza dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni*".

Secondo l'interpretazione fornita da Assonime nella circolare 13.10.2009 n. 42, sulla scia della circolare Agenzia delle Entrate n. 26 del 01.06.2016, nella determinazione della base imponibile, non potrà farsi riferimento al solo "valore normale" del bene dovendo bensì avere riguardo al **valore residuo** (o **costo rettificato**) e quindi all'evoluzione del valore intervenuta tra la data di acquisizione e quella di assegnazione.

A tale scopo dovrà tenersi conto **contemporaneamente** delle:

- **Spese Incrementative sostenute** sul bene assegnato:  
ed in tal caso non si dovrà avere riguardo a incrementi di valore ad opera dell'andamento di mercato ma unicamente all'apporto di maggior valore procurato dalle spese sostenute sul bene;
  
- Delle **riduzioni di valore**:  
in questo caso dovrà aversi riguardo agli effetti del deperimento del bene sull'utilità residua potendosi fare riferimento a criteri forfettari (ammortamento tecnico) solo qualora questi siano idonei a stimare con precisione la riduzione stessa di valore.

Ciò per evitare effetti distorsivi quali attribuire valore “zero” ad un bene completamente ammortizzato, dal punto di vista contabile, ma che conserva un’utilità residua reale o, al contrario, non si tenga conto del “consumo” del bene non essendosi mai operato un processo di ammortamento contabile (vedi immobili patrimonio)

Un’**eccezione** al principio del valore residuo la si rileva a norma dell’art. 13 co. 3 lett. a), b) e c) del DPR 633/72 secondo cui, la base imponibile delle operazioni è individuata nel **valore normale** qualora:

- Le cessioni avvengano tra società legate da un rapporto di controllo (Società che controlla la controparte dell’assegnazione, ne è controllata)
- Applicazione del pro-rata IVA con detrazione limitata in capo alla società cedente o alla cessionaria

Tale norma ha funzione antiabuso in quanto mira ad impedire:

- l’applicazione di una base imponibile IVA più bassa per evitare che la società cessionaria del gruppo, soggetta a Pro Rata, venga incisa da un elevato ammontare di IVA indetraibile;
- l’applicazione di una base imponibile IVA più bassa da parte della società cedente soggetta a pro rata di detraibilità al fine di non gravare il proprio pro rata stesso;

Nelle fattispecie dell’art. 13 co. 3 lett. a), b) e c), non vengono richiamati i casi in cui:

- Il socio di controllo sia una persona fisica
- La partecipazione “infra gruppo” non sia di controllo

Fattispecie che non vengono trattate neanche dall’Agenzia delle Entrate nella circolare di riferimento (n. 26 del 01.06.2016) inducendo così, secondo un processo logico sistematico, a ritenere legittima l’applicazione del principio del **valore residuo**

**DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE ai fini dell’IMPOSTA di REGISTRO:**

La base imponibile dell’imposta di registro è determinata in base al **valore (venale) dei beni** a norma dell’art. 51 DPR 131/86.

A tale principio generale derogano:

- Le attribuzioni di immobili abitativi a persone fisiche non imprenditori che si avvalgono della disciplina del “prezzo valore” (art. 1 co. 497 Legge 266/2005) secondo cui la base imponibile ai fini dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale è **legittimamente** rappresentata dal **valore catastale** del bene trasferito
- **Tutte** le cessioni ed assegnazioni che rientrano nell’ambito applicativo delle norme agevolative dietro apposita opzione da rendere in atto da parte della società per cui è ammessa la facoltà di adottare **legittimamente** (con limiti alla rettifica di valore da parte dell’Agenzia delle Entrate) quale **base imponibile** il **valore catastale** come da orientamento espresso dall’Agenzia delle Entrate nella suddetta circolare n. 26 del 01.06.2016 e dal rinvio all’art. 52 co.4 del “Testo Unico imposta di Registro”, contenuto dell’art. 1 co 102 della legge 197/2022 quali, pertanto non solo le assegnazioni e cessioni a persone fisiche ma anche :
  - Attribuzioni di immobili abitativi a società;
  - Attribuzioni di immobili strumentali soggette ad imposta di registro proporzionale;
  - Attribuzioni di immobili strumentali che avvengono fuori campo IVA;

L'efficacia di questa seconda fattispecie, come chiarito da Agenzia Entrate con circolare 37/2016 riassume tuttavia **subordinata all'opzione per il valore catastale** anche per **l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze**

In tutte le fattispecie in cui l'operazione è soggetta ad **imposta di registro proporzionale** la stessa, a norma dell'art. 10 co. 2 Dlgs 23/2011 si applica **comunque** nella **misura minima di 1.000,00€**

**IVA, Imposta di REGISTRO ed Ipo-Catastali:  
aliquote e tariffe**

La norma agevolativa, stante il principio di alternatività IVA/Registro, prevede deroghe alle ordinarie aliquote applicabili solo in riferimento all'imposta di registro ed alle imposte Ipo-catastali, per le quali:

**IMPOSTA DI REGISTRO:** si applica l'**imposta proporzionale** e nei seguenti casi:

- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi** da parte di soggetti IVA diversi da Imprese di Costruzione o Ristrutturazione;
- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi e Strumentali**, effettuati da chiunque, se acquisiti senza addebito di IVA;
- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi** effettuate da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione** oltre 5 anni dall'ultimazione dell'immobile (in assenza di opzione per l'imponibilità IVA);
- Assegnazione **Terreno Agricolo** a soggetti diversi da Imprenditori Agricoli Professionali;
- Assegnazione **Terreno NON Agricolo e NON Edificabile**

l' aliquota:

- È ridotta al 50% qualora si tratti di **immobili a destinazione abitativa** (4,5% in via generale, 1% se prima casa), **Terreno Agricolo (7,5%), Terreno NON Agricolo e NON Edificabile (4,5%);**
- Si applica nella misura del 2% qualora si tratti **di fabbricati strumentali** effettuati da chiunque, se all'origine acquisiti senza addebito di IVA

In Tutti gli altri casi l'imposta di registro è applicata in misura fissa pari a 200€ ed in particolare:

- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi e Strumentali** effettuate da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione** in ogni caso eccetto nei casi di assegnazione di **Fabbricati Abitativi** effettuate da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione** oltre 5 anni dall'ultimazione dell'immobile (in assenza di opzione per l'imponibilità IVA);
- Assegnazione di **Fabbricati Strumentali** da parte di soggetti IVA diversi da Imprese di Costruzione o Ristrutturazione;
- Assegnazione **Terreno Agricolo** a Imprenditori Agricoli Professionali;
- Assegnazione **Terreno Edificabile;**

**Imposte IPO-CATASTALI:** sono in ogni caso previste in **misura fissa** e nella misura di:

- 200€ + 200€:
  - In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi** assegnati da Imprese di **Costruzione o Ristrutturazione** in caso di applicazione di **imponibilità IVA per OBBLIGO o per OPZIONE;**

- In ogni caso di Assegnazione di **Fabbricati Strumentali** (da chiunque effettuati ed in ogni caso di applicazione norma iva applicata);
- Assegnazione **Terreno Agricolo** a Imprenditori Agricoli Professionali;
- Assegnazione **Terreno Edificabile**;

➤ 50€ + 50€:

- In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione** oltre 5 anni dall'ultimazione dell'immobile (in assenza di opzione per l'imponibilità IVA);
- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi** da parte di **oggetti IVA diversi** da Imprese di Costruzione o Ristrutturazione;
- Assegnazione di **Fabbricati Abitativi**, effettuati da chiunque, se acquisiti senza addebito di IVA;
- Assegnazione **Terreno Agricolo** a soggetti diversi da Imprenditori Agricoli Professionali;
- Assegnazione **Terreno NON Agricolo e NON Edificabile**

**Imposta sul VALORE AGGIUNTO:** nessuna deroga è invece prevista per l'applicazione dell'IVA per cui la determinazione dell'imposta segue le regole ordinarie ed in particolare:  
Applicazione **Aliquota** del 4%:

- Per **OBBLIGO** In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi PRIMA CASA** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione ENTRO 5 anni** dall'ultimazione;



- Per **OPZIONE** In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi PRIMA CASA** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione OLTRE 5 anni** dall'ultimazione;

Applicazione **Aliquota** del **10%**:

- Per **OBBLIGO** In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi NON A/1, A/8, A/9** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione ENTRO 5 anni** dall'ultimazione;
- Per **OPZIONE** In caso di Assegnazione di **Fabbricati NON A/1, A/8, A/9** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione OLTRE 5 anni** dall'ultimazione;

Applicazione **Aliquota** del **22%**:

- Per **OBBLIGO** In caso di Assegnazione di **Fabbricati Abitativi A/1, A/8, A/9 e Fabbricati Strumentali** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione ENTRO 5 anni** dall'ultimazione;
- Per **OPZIONE** In caso di Assegnazione di **Fabbricati A/1, A/8, A/9 e Fabbricati Strumentali** assegnati da **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione OLTRE 5 anni** dall'ultimazione;
- Per **OPZIONE** In caso di Assegnazione di **Fabbricati Strumentali** da parte di **soggetti IVA diversi** da Imprese di Costruzione o Ristrutturazione;
- In caso di Assegnazione di **Terreno Edificabile**.

**ESENZIONE** In **ASSENZA DI OPZIONE** per imponibilità In caso di assegnazione da parte di:

- **Imprese di Costruzione o Ristrutturazione OLTRE 5 anni** dall'ultimazione;

---

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

- **Soggetti IVA diversi** da Imprese di Costruzione o Ristrutturazione;

riguardante:

- **Fabbricati Abitativi Prima casa,**
- **Fabbricati Abitativi non A/1, A/8, A/9**
- **Fabbricati Abitativi A/1, A/8, A/9**
- **Fabbricati Strumentali**

Applicazione **FUORI CAMPO IVA:**

- In caso di assegnazione di Fabbricati di **Fabbricati Abitativi e Strumentali**, effettuati da chiunque, se acquisiti senza addebito di IVA;
- Assegnazione **Terreno Agricolo** a qualunque cessionario;
- Assegnazione **Terreno NON Agricolo e NON Edificabile** a qualunque cessionario

**TAVOLA RIEPILOGATIVA Aliquote e Tariffe**

| <b>Immobili abitativi</b>   |  |                 |                               |
|---|--|-----------------|-------------------------------|
| <u>Società cedente o assegnante</u>   | <u>IVA</u>   | <u>Registro</u> | <u>Ipotecaria e catastale</u> |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato non oltre i cinque anni) | Imponibile per obbligo:<br>4% se prima casa; 10% case non A/1, A/8 o A/9;<br>22% A/1, A/8, A/9 | 200 euro        | 200 + 200 euro                |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato oltre i cinque anni)     | Imponibile per opzione:<br>4% se prima casa; 10% case non A/1, A/8 o A/9;<br>22% A/1, A/8, A/9 | 200 euro        | 200 + 200 euro                |

Dott. Roberto Maggi - Dott. Marco Pezzola -Dott Fabrizio Camilli - Dott.ssa Beatrice Vinciarelli -  
Dott.ssa Paola Vinciarelli- Dott.ssa Patrizia Andronici.

|  |                              |                                  |              |
|--|------------------------------|----------------------------------|--------------|
|  | Esente in assenza di opzione | 4,5% (1% se 1 <sup>^</sup> casa) | 50 + 50 euro |
| Altri soggetti Iva diversi dalle fattispecie precedenti  | Esente                       | 4,5% (1% se 1 <sup>^</sup> casa) | 50 + 50 euro |
| Chiunque, se ha acquistato l'immobile senza addebito Iva | Fuori campo                  | 4,5% (1% se 1 <sup>^</sup> casa) | 50 + 50 euro |

| <b>Immobili strumentali</b>   |                                       |                        |                                      |
|---|---------------------------------------|------------------------|--------------------------------------|
| <b><u>Società cedente o assegnante</u></b>  | <b><u>IVA</u></b>                     | <b><u>Registro</u></b> | <b><u>Ipotecaria e catastale</u></b> |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato non oltre i cinque anni) | Imponibile per obbligo (aliquota 22%) | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
| Impresa di costruzione o ristrutturazione (intervento ultimato oltre i cinque anni)     | Imponibile per opzione (aliquota 22%) | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
|   | Esente in assenza di opzione          | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
| Altri soggetti Iva diversi dalle fattispecie precedenti                                 | Imponibile per opzione (aliquota 22%) | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
|   | Esente in assenza di opzione          | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
| Chiunque, se ha acquistato l'immobile senza addebito Iva                                | Fuori campo                           | 2%                     | 200 + 200 euro                       |

| <b>Terreni</b>                  |                               |                        |                                      |
|---------------------------------|-------------------------------|------------------------|--------------------------------------|
| <b><u>Tipologia terreno</u></b> | <b><u>IVA</u></b>             | <b><u>Registro</u></b> | <b><u>Ipotecaria e catastale</u></b> |
| Edificabile                     | Imponibile (22%)              | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
| Agricolo                        | Fuori campo (cessionario lap) | 200 euro               | 200 + 200 euro                       |
|                                 | Fuori campo (altri casi)      | 7,5%                   | 50 + 50 euro                         |
| Né edificabile né agricolo      | Fuori campo                   | 4,5%                   | 50 + 50 euro                         |