

# **SUPPLEMENTO**

## **Speciale**

### ***Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate in società semplici: i chiarimenti della circolare n. 26/E/2016***

## SPECIALE Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate in società semplici

---

### Oggetto: ASSEGNAZIONI, CESSIONI E TRASFORMAZIONI AGEVOLATE IN SOCIETÀ SEMPLICI

L'articolo 1, commi da 115 a 120 L. 208/2015, ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In particolare, i beni che possono formare oggetto di assegnazione e cessione agevolata ai soci sono:

- i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

L'agevolazione in questione si traduce nella facoltà della società di assegnare o cedere i beni ai soci mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8%, ovvero al 10,5% per le società considerate non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione. L'imposta sostitutiva va applicata su una base imponibile determinata sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il suo costo fiscalmente riconosciuto.

Per l'assegnazione dei beni immobili la società può determinare il valore normale (in deroga all'articolo 9, Tuir) applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dalla normativa sul registro.

Nella diversa ipotesi di cessione dei medesimi beni immobili, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione - se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9, Tuir, o al valore catastale determinato come sopra precisato - è computato in misura, comunque, non inferiore ad uno dei due valori.

Per quanto concerne il socio assegnatario, la norma stabilisce che nei confronti dei soci non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47, Tuir.

Non sono previste, inoltre, specifiche disposizioni agevolative in materia di imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, le assegnazioni, le cessioni e le trasformazioni agevolate saranno assoggettate ad Iva secondo le regole ordinarie dettate dal D.P.R. 633/1972, in consonanza con le disposizioni dettate dalla Direttiva 2006/112/CE.

Oltre alla disciplina dell'assegnazione, cessione e trasformazione agevolata, il comma 121 del medesimo articolo 1 ha previsto la possibilità per gli imprenditori individuali di procedere all'esclusione/estromissione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa mediante il pagamento di una imposta sostitutiva. In particolare, l'esclusione potrà interessare tutti gli immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, Tuir, siano essi strumentali per natura che per destinazione, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2015.

L'Agenzia delle entrate ha emanato le istruzioni operative con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016 che, a seguire, si schematizza in una tabella.

<b>ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI (capitolo I)</b>			
<b>Nozione di assegnazione</b>	L'assegnazione è una distribuzione ai soci di capitale, di riserve di capitale, di utili ovvero di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene. La disciplina è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche ai casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti.		<b>1</b>
<b>Ambito soggettivo (società)</b>	Possono effettuare, in regime agevolato, l'assegnazione dei beni ai soci le seguenti società residenti nel territorio dello Stato (anche se in liquidazione): - Spa; - Sapa; - Srl; - Snc; - Sas; - società di armamento; - società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali. Sono esclusi: - enti non commerciali; - società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.		<b>2</b>
<b>Ambito soggettivo (soci)</b>	<b>Tipologia</b>	I soci possono essere: - persone fisiche o persone giuridiche; - soggetti residenti o non residenti.	<b>2</b>
	<b>Iscrizione a libro soci</b>	La società può fruire delle agevolazioni solo per i beni assegnati o ceduti ai soci: • iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, • che vengano iscritti entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa.	<b>2</b>
		<b>Il caso degli eredi</b>	Il subentro dell'erede nella qualità di socio successivamente alla data del 30 settembre 2015, a seguito della accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, non è di ostacolo alla possibilità anche per quest'ultimo di fruire della agevolazione in esame in quanto non si tratta di una cessione volontaria della partecipazione.
	<b>Percentuale di partecipazione</b>	La percentuale di partecipazione del socio, di cui bisogna tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima.	<b>2</b>
	<b>Ininterrotto possesso</b>	Non ricorre la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione al socio del bene agevolato.	<b>2</b>
	<b>Intestazione fiduciaria</b>	L'agevolazione è, inoltre, applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a società fiduciarie. In tale caso: • la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015; • è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante e il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data.	<b>2</b>

	<b>Usufrutto e nuda proprietà</b>	Nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà.	<b>2</b>
<b>Casi particolari di operazioni straordinarie</b>	<p>Nei casi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fusione (propria o per incorporazione) o</li> <li>• scissione (totale o parziale),</li> </ul> <p>in ossequio al principio di continuità fiscale,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la società incorporante risultante dalla fusione e</li> <li>• le società beneficiarie delle scissioni</li> </ul> <p>possono procedere all'assegnazione di tutti i beni risultanti in capo alla incorporante o beneficiaria (muniti dei requisiti oggettivi di cui oltre), anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015.</p>		<b>2.1</b>
<b>Ambito oggettivo</b>	<b>In generale</b>	<p>Possono essere oggetto di assegnazione agevolata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, quindi: <ul style="list-style-type: none"> <li>- beni strumentali per natura, non utilizzati direttamente</li> <li>- beni merce</li> <li>- beni patrimonio</li> </ul> </li> <li>• i beni mobili registrati.</li> </ul>	<b>3</b>
<b>Immobili</b>	<b>Immobili utilizzati direttamente (esclusi)</b>	<p>Si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere "direttamente utilizzati" nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.</p> <p>Sono esclusi dall'agevolazione i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.</p>	<b>3.1</b>
	<b>Immobili non utilizzati direttamente (agevolabili)</b>	<p>Sono assegnabili in modo agevolato gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• quelli strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa;</li> <li>• quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;</li> <li>• quelli che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'articolo 90, Tuir.</li> </ul>	<b>3.1</b>
	<b>Società di pura gestione immobiliare possono assegnare</b>	<p>Sono agevolabili in quanto si considerano "non strumentali per destinazione" quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi).</p> <p>Appartengono a tale categoria gli immobili posseduti dalle società</p>	<b>3.1</b>

		che hanno per oggetto la gestione di immobili, in quanto gli stessi sono idonei a produrre un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché, per principio di attrazione, lo stesso concorra alla unitaria determinazione del reddito di impresa.	
	<b>Società di gestione immobiliare mista (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali, etc.) non possono assegnare</b>	<p>Nel caso in cui si svolga:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili (che consente l'assegnazione/cessione agevolata) e</li> <li>- un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso,</li> </ul> <p>la prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo (secondo i criteri indicati nel capitolo 4 della <b>circolare n. 7/E/2013</b>), al fine di considerare tali immobili come componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare.</p> <p>In tale ottica, gli immobili in questione vanno considerati quali beni "utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa" e quindi esclusi dalla disciplina.</p>	<b>3.1</b>
	<b>Società operanti nel settore agricolo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• qualora il terreno sia utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali lo stesso non è assegnabile ai soci in regime agevolato, essendo in tal caso impiegato dalla società nell'esercizio dell'impresa;</li> <li>• qualora i terreni siano concessi in locazione o in comodato al momento dell'assegnazione, non essendo in tal caso gli stessi impiegati dalla società nell'esercizio dell'impresa, sono assegnabili.</li> </ul>	<b>3.1</b>
	<b>Esclusione dei diritti (con deroga)</b>	<p>Non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti, quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• diritti reali afferenti i beni medesimi (ad esempio usufrutto, nuda proprietà);</li> <li>• diritti edificatori.</li> </ul> <p><b>Deroga:</b></p> <p>nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), è possibile beneficiare della disciplina in esame qualora la società si liberi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio. Anche in tal caso, infatti, si realizza la fuoriuscita del bene dal patrimonio della società a quello del socio.</p>	<b>3</b>
	<b>Stato di liquidazione e</b>	Nell'ipotesi di società che si trovano in una fase di liquidazione - in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in	<b>3.1</b>

	<b>utilizzo dei beni immobili</b>	<p>presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività - gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame.</p> <p>In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali.</p>	
<b>Mobili registrati</b>	<b>Autovetture Aeromobili Imbarcazioni da diporto</b>	<p>La norma prevede la possibilità di assegnare in modo agevolato ai soci i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa.</p> <p>Si considerano esclusivamente strumentali, e quindi sono esclusi, quei beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata, quali ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio;</li> <li>• gli aeromobili da turismo delle scuole di addestramento al volo;</li> <li>• le imbarcazioni da diporto delle scuole di addestramento alla navigazione.</li> </ul>	<b>3.2</b>
	<b>Momento di verifica</b>	<p>Le caratteristiche dei beni debbono essere verificate nel momento dell'assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società.</p> <p>Il momento dell'assegnazione deve essere individuato in quello in cui l'atto d'assegnazione viene effettuato (e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima).</p>	<b>3</b>
	<b>Liceità del cambiamento di destinazione d'uso</b>	<p>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, L. 212/2000 (c.d. abuso del diritto).</p>	<b>3</b>
	<b>Assegnazioni promiscue</b>	<p>Non costituisce causa ostativa l'attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci anziché alla generalità di essi; possono essere contestualmente assegnati sia beni agevolabili che beni non agevolabili (ovviamente riservando il trattamento premiale solo ai redditi relativi ai primi).</p>	<b>3.1</b>
<b>Imposta sostitutiva</b>	<b>Base imponibile</b>	<p>Sulla differenza tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il valore normale dei beni assegnati e</li> <li>• il loro costo fiscalmente riconosciuto</li> </ul> <p>si applica una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dell'8% ovvero</li> <li>• del 10,5% per le società considerate non operative in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione.</li> </ul>	<b>4</b>
	<b>Base imponibile negativa: ammissibilità</b>	<p>Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al loro costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a 0 e la minusvalenza non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa.</p>	<b>4</b>

		La mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa in esame.															
	<b>Valore normale per gli immobili</b>	<p>Il valore normale è determinato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• di regola, secondo le disposizioni dell'articolo 9, Tuir;</li> <li>• in alternativa e su richiesta della società, può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati ai fini dell'imposta di registro.</li> </ul>	<b>4</b>														
		<table border="1" data-bbox="603 607 1310 792"> <thead> <tr> <th>TIPOLOGIA</th> <th>COEFFICIENTE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Terreni</td> <td>112.5</td> </tr> <tr> <td>Categoria C/1 ed E</td> <td>42.84</td> </tr> <tr> <td>Categoria A/10 e D</td> <td>63</td> </tr> <tr> <td>Categoria B</td> <td>176.40</td> </tr> <tr> <td>Fabbricati "Prima Casa"</td> <td>115.5</td> </tr> <tr> <td>Tutti gli altri fabbricati</td> <td>126</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a scelta della società in un valore intermedio tra quelli sopra rappresentati.</li> </ul> <p>Possono essere effettuate anche scelte diversificate per immobile assegnato, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili.</p>	TIPOLOGIA	COEFFICIENTE	Terreni	112.5	Categoria C/1 ed E	42.84	Categoria A/10 e D	63	Categoria B	176.40	Fabbricati "Prima Casa"	115.5	Tutti gli altri fabbricati	126	
TIPOLOGIA	COEFFICIENTE																
Terreni	112.5																
Categoria C/1 ed E	42.84																
Categoria A/10 e D	63																
Categoria B	176.40																
Fabbricati "Prima Casa"	115.5																
Tutti gli altri fabbricati	126																
	<b>Valore normale diritti parziali</b>	<p>Nel caso in cui la società sia titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e provveda ad assegnare il bene al socio, ai fini della determinazione del calcolo della plusvalenza si raffronterà:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il valore (normale o catastale): <ul style="list-style-type: none"> <li>- della piena proprietà;</li> <li>- ridotto del diritto precedentemente concesso al socio (usufrutto, abitazione, etc.)</li> </ul> </li> <li>• il valore fiscale: <ul style="list-style-type: none"> <li>- della piena proprietà del bene</li> <li>- ridotto del diritto concesso al socio.</li> </ul> </li> </ul>															
	<b>Valore normale per i beni mobili registrati</b>	Il valore normale per i beni mobili iscritti in pubblici registri, non dettando la norma in esame alcuna particolare previsione, deve essere individuato in base alle ordinarie disposizioni del comma 3 dell'articolo 9, Tuir.	<b>4</b>														
	<b>Costo fiscalmente riconosciuto</b>	L'altro elemento da considerare per la determinazione della base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap è costituito dal costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato.	<b>4</b>														
	Beni plusvalenti	Relativamente ai beni plusvalenti, il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.	<b>4</b>														

		Beni merce	Con riferimento ai beni che in caso di cessione, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettera a) e b), Tuir, danno luogo a ricavi (c.d. beni-merce), nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico". Il costo fiscalmente riconosciuto va determinato facendo riferimento a una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'articolo 92, Tuir.	<b>4</b>
--	--	------------	--	----------



	<b>Aliquota base e maggiorata: cenni</b>	L'aliquota dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, da applicare alla base imponibile come sopra determinata è pari all'8%, ovvero al 10,5% per le società considerate non operative in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione.	<b>4</b>																
	<b>Aliquota maggiorata: in quali casi</b>	<p>L'imposta sostitutiva del 10,5% è applicabile in relazione ai soggetti nei cui confronti trova applicazione la disciplina:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>delle c.d. "società non operative" (semplicemente verificando i ricavi dichiarati, a prescindere dall'esistenza di un reddito superiore al minimo) o</li> <li>delle c.d. "società in perdita sistemica";</li> </ul> <p>per almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.</p> <p>Non si applicherà mai la maggiorazione se la società è costituita da meno di un triennio (ad esempio, società costituita nel corso del 2014 che assegni i propri beni nel 2016).</p> <p>La società non è considerata di comodo, per ciascuna delle annualità considerate, se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>esiste causa di esclusione (valida per entrambe i regimi);</li> <li>esiste causa di disapplicazione (per ciascun regime);</li> <li>ha ricevuto accoglimento dell'interpello;</li> <li>per il solo periodo 2015 ritiene di non essere di comodo senza il ricorrere di una delle circostanze precedenti, se ne ha dato corretta rappresentazione in dichiarazione.</li> </ul> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Applicazione aliquota maggiorata del 10,5%</th> <th>Anno</th> <th>Non operativo</th> <th>Perdita sistemica</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>2015</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>2014</td> <td></td> <td>X</td> </tr> <tr> <td></td> <td>2013</td> <td>X</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Applicazione aliquota maggiorata del 10,5%	Anno	Non operativo	Perdita sistemica		2015				2014		X		2013	X		<b>4</b>
Applicazione aliquota maggiorata del 10,5%	Anno	Non operativo	Perdita sistemica																
	2015																		
	2014		X																
	2013	X																	
	<b>Versamento</b>	<p>Le società che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare l'imposta sostitutiva (con modello F24) come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>il 60% entro il 30 novembre 2016;</li> <li>la restante parte entro il 16 giugno 2017.</li> </ul>	<b>5</b>																
<b>Utilizzo di riserve in sospensione di imposta</b>		<p>Le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13%.</p> <p>Tali riserve possono derivare, ad esempio, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato.</p> <p>Pur mancando una precisazione specifica da parte della circolare, si ritiene – per quanto più oltre specificato - che la sostitutiva del 13% sia dovuta sulla sola porzione di riserva in sospensione di imposta corrispondente al valore del bene (normale o catastale) utilizzato per la determinazione della sostitutiva, a prescindere dalla rappresentazione contabile dell'operazione.</p>	<b>4</b>																
<b>Perfezionamento dell'opzione</b>	<b>Indicazione in Unico</b>	L'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.	<b>5</b>																

		L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata.		
<b>Patologie sulla sostitutiva</b>	<b>Mancato versamento</b>	In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo maggiorata di interessi e sanzioni. È possibile effettuare il ravvedimento operoso.	<b>5</b>	
<b>Effetti sui soci</b>	<b>Principi generali</b>	La norma ha lo scopo di consentire alle società di persone e di capitali di assegnare beni ai soci, applicando un'imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni stessi e il loro costo fiscalmente riconosciuto, che chiuda (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio. Ne consegue che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione, esattamente come previsto nel caso delle trasformazioni agevolate in società semplici.	<b>6</b>	
	<b>Utilizzo di riserve di capitale e sottozero</b>	Le attribuzioni effettuate a titolo di restituzione di riserve di capitale sono irrilevanti sotto il profilo reddituale, ma riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Nell'ipotesi in cui la restituzione (assegnazione) ecceda il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, tale differenza è tassabile in capo al socio (c.d. sottozero).	<b>6</b>	
	<b>Utilizzo di riserve di utili</b>	Nei casi di attribuzione di somme o beni a titolo di ripartizione di riserve di utili, l'incasso del dividendo da parte del socio costituisce reddito per il percettore e non comporta la riduzione del costo fiscale della partecipazione.	<b>6</b>	
	<b>Dividendi in natura: valorizzazione</b>	Se sono stati assegnati beni, il dividendo si determina in misura pari al valore normale degli stessi, ai sensi dell'articolo 9, commi 2 e 3, Tuir.		<b>6</b>
		<b>Attribuzione di beni e accollo di debiti</b>	Si precisa, peraltro, che in caso di assegnazione dei beni con contestuale accollo dei debiti da parte del socio, il valore da considerare ai fini della rilevanza fiscale in capo a quest'ultimo deve essere considerato al netto dell'importo dei debiti accollati.	<b>6.1</b>
<b>Tassazione socio di società di capitali: distribuzione riserve di utili</b>	Per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società determina l'irrelevanza in capo al socio dell'importo assoggettato a tassazione dalla società. Si evidenzia, peraltro, che per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione nel caso di distribuzione di riserve di capitale o come dividendo nell'ipotesi di distribuzione di riserve di utili) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.		<b>6.1</b>	
	<b>Socio soggetto Ires</b>	Nel caso di distribuzione di riserve di utili, sui percettori del dividendo, opera un autonomo prelievo pari al 5% degli utili percepiti. Ciò al fine di individuare, in maniera forfetaria, una quota dei costi relativi alla gestione delle partecipazioni da assoggettare a tassazione.	<b>6.1</b>	
	<b>Socio soggetto Irpef</b>	Nel caso di distribuzione di riserve di utili, sui percettori del dividendo, opera un autonomo prelievo pari al 49,72% degli utili percepiti, al fine di ricostruire la progressività dell'imposta.	<b>6.1</b>	

<b>Tassazione socio di società di capitali: distribuzione riserve di capitale</b>	<p>L'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello Stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.</p> <p>Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.</p>	<b>6.1</b>																																																								
	<p>Quest'ultimo, infatti, dovrà essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• incrementato in primo luogo del maggior "valore affrancato";</li> <li>• decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.</li> </ul> <p>In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.</p> <p>Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario.</p>																																																									
<b>Società di capitali: Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale</b>	<p style="text-align: center;"><b>SOCIETÀ DI CAPITALI CON UNICO SOCIO ASSEGNAZIONE CON RISERVE DI CAPITALE</b></p> <p style="text-align: center;"><b>POSIZIONE DELLA SOCIETÀ</b></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td></td> <td></td> <td>VALORE NORMALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>RISERVE DI CAPITALE ANNULLATE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>VALORE CATASTALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>A</td> <td></td> <td>VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td></td> <td>VALORE FISCALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">70,00</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>A-B</td> <td>BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA</td> <td style="text-align: right;">20,00</td> </tr> <tr> <td>D</td> <td>c0,08</td> <td>IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO</td> <td style="text-align: right;">1,60</td> </tr> <tr> <td>E</td> <td>c*1,05</td> <td>IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO</td> <td style="text-align: right;">2,10</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;"><b>POSIZIONE DEL SOCIO</b></td> </tr> <tr> <td>F</td> <td></td> <td>COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE ASSEGNAZIONE</td> <td style="text-align: right;">60,00</td> </tr> <tr> <td>G</td> <td>F+C-A</td> <td>COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE</td> <td style="text-align: right;">- 10,00</td> </tr> <tr> <td>H</td> <td></td> <td>DIFFERENZA DA ASSOGETTARE A TASSAZIONE SUL SOCIO</td> <td style="text-align: right;">10,00</td> </tr> <tr> <td>I</td> <td>H*0,4972</td> <td>REDDITO IMPONIBILE IN CAPO AL SOCIO</td> <td style="text-align: right;">4,97</td> </tr> <tr> <td>L</td> <td>A</td> <td>VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> </table>			VALORE NORMALE DEL BENE	100,00			RISERVE DI CAPITALE ANNULLATE	100,00			VALORE CATASTALE DEL BENE	90,00	A		VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	90,00	B		VALORE FISCALE DEL BENE	70,00	C	A-B	BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	20,00	D	c0,08	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	1,60	E	c*1,05	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	2,10	<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>				F		COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE ASSEGNAZIONE	60,00	G	F+C-A	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE	- 10,00	H		DIFFERENZA DA ASSOGETTARE A TASSAZIONE SUL SOCIO	10,00	I	H*0,4972	REDDITO IMPONIBILE IN CAPO AL SOCIO	4,97	L	A	VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	90,00	<b>6.1.1</b>
		VALORE NORMALE DEL BENE	100,00																																																							
		RISERVE DI CAPITALE ANNULLATE	100,00																																																							
		VALORE CATASTALE DEL BENE	90,00																																																							
A		VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	90,00																																																							
B		VALORE FISCALE DEL BENE	70,00																																																							
C	A-B	BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	20,00																																																							
D	c0,08	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	1,60																																																							
E	c*1,05	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	2,10																																																							
<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>																																																										
F		COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE ASSEGNAZIONE	60,00																																																							
G	F+C-A	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE	- 10,00																																																							
H		DIFFERENZA DA ASSOGETTARE A TASSAZIONE SUL SOCIO	10,00																																																							
I	H*0,4972	REDDITO IMPONIBILE IN CAPO AL SOCIO	4,97																																																							
L	A	VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	90,00																																																							
<b>Società di capitali: Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili</b>	<p>In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.</p> <p style="text-align: center;"><b>SOCIETÀ DI CAPITALI CON UNICO SOCIO ASSEGNAZIONE CON RISERVE DI UTILI</b></p> <p style="text-align: center;"><b>POSIZIONE DELLA SOCIETÀ</b></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td></td> <td></td> <td>VALORE NORMALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>RISERVE DI UTILI ANNULLATE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>VALORE CATASTALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>A</td> <td></td> <td>VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td></td> <td>VALORE FISCALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">70,00</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>A-B</td> <td>BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA</td> <td style="text-align: right;">20,00</td> </tr> <tr> <td>D</td> <td>c*0,08</td> <td>IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO</td> <td style="text-align: right;">1,60</td> </tr> </table>			VALORE NORMALE DEL BENE	100,00			RISERVE DI UTILI ANNULLATE	100,00			VALORE CATASTALE DEL BENE	90,00	A		VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	90,00	B		VALORE FISCALE DEL BENE	70,00	C	A-B	BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	20,00	D	c*0,08	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	1,60	<b>6.1.2</b>																												
		VALORE NORMALE DEL BENE	100,00																																																							
		RISERVE DI UTILI ANNULLATE	100,00																																																							
		VALORE CATASTALE DEL BENE	90,00																																																							
A		VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	90,00																																																							
B		VALORE FISCALE DEL BENE	70,00																																																							
C	A-B	BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	20,00																																																							
D	c*0,08	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	1,60																																																							

	E	$C*1,05$	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	2,10	
			<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>		
	F		COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE ASSEGNAZIONE	30,00	
	G	F	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE	30,00	
	H	A-C	DIVIDENDO DA ASSOGGETTARE A TASSAZIONE IN CAPO AL SOCIO	70,00	
	I	$H*0,4972$	REDDITO IMPONIBILE IN CAPO AL SOCIO	34,80	
	L	A	VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	90,00	
<b>Società di capitali: Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili e di capitale</b>	<b>SOCIETÀ DI CAPITALI CON UNICO SOCIO</b>				
	<b>ASSEGNAZIONE CON RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE</b>				
	<b>POSIZIONE DELLA SOCIETÀ</b>				
			VALORE NORMALE DEL BENE	100,00	
			RISERVE DI UTILI ANNULLATE	50,00	
			RISERVE DI CAPITALE ANNULLATE	50,00	
	N		PERCENTUALE RIFERIBILE A RISERVE DI UTILI	0,50	
	O		PERCENTUALE RIFERIBILE A RISERVE DI CAPITALE	0,50	
			VALORE CATASTALE DEL BENE	90,00	
	A		VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	90,00	
	B		VALORE FISCALE DEL BENE	70,00	
	C	A-B	BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	20,00	
	D	$C*0,08$	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	1,60	
	E	$C*1,05$	IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	2,10	
			<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>		
	F		COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE ASSEGNAZIONE	55,00	
	G	$F+(C*O)-(A*O)$	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST ASSEGNAZIONE	20,00	
	H		DIFFERENZA DA ASSOGGETTARE A TASSAZIONE SUL SOCIO	-	
	I	$(A-C)*N$	DIVIDENDO DA ASSOGGETTARE A TASSAZIONE IN CAPO AL SOCIO	35,00	
	L	$L*0,4972$	REDDITO IMPONIBILE IN CAPO AL SOCIO	17,40	
	M	A	VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	90,00	
<b>Società di persone: Assegnazione agevolata con riduzione di qualsiasi riserva</b>	<p>Per i soci delle società di persone l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza in capo soci determina che il pagamento dell'imposta sostitutiva rende - per l'importo già assoggettato a tassazione - definitiva e liberatoria la tassazione in capo ai soci assegnatari.</p> <p>In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello Stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.</p> <p>Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.</p> <p>Quest'ultimo, infatti, dovrà essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• incrementato in primo luogo del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società e</li> <li>• decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.</li> </ul> <p>In particolare, il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina, in misura proporzionale, l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci - al fine di rendere definitiva e liberatoria la tassazione operata dalla società - mentre il bene potrà essere attribuito a uno solo dei soci con conseguenziali effetti di riduzione del valore</p>				<b>6.2</b>

	<p>fiscale della partecipazione.</p> <p>Si evidenzia, peraltro, che per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva.</p> <p>In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore (normale o catastale) del bene preso a riferimento dalla società, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.</p> <p style="text-align: center;"><b>SOCIETÀ DI PERSONE (PER CIASCUN SOCIO)</b> <b>ASSEGNAZIONE CON QUALSIASI RISERVA</b></p> <p style="text-align: center;"><b>POSIZIONE DELLA SOCIETÀ</b></p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td></td> <td>VALORE NORMALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>RISERVE ANNULLATE</td> <td style="text-align: right;">100,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>VALORE CATASTALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">95,00</td> </tr> <tr> <td>A</td> <td>VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE</td> <td style="text-align: right;">95,00</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>VALORE FISCALE DEL BENE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>A-B BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA</td> <td style="text-align: right;">5,00</td> </tr> <tr> <td>D</td> <td>C*0,08 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO</td> <td style="text-align: right;">0,40</td> </tr> <tr> <td>E</td> <td>C*1,05 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO</td> <td style="text-align: right;">0,53</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;"><b>POSIZIONE DEL SOCIO</b></td> </tr> <tr> <td>F</td> <td>COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE</td> <td style="text-align: right;">90,00</td> </tr> <tr> <td>G</td> <td>F+C-A COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td>L</td> <td>A VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO</td> <td style="text-align: right;">95,00</td> </tr> </table>		VALORE NORMALE DEL BENE	100,00		RISERVE ANNULLATE	100,00		VALORE CATASTALE DEL BENE	95,00	A	VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	95,00	B	VALORE FISCALE DEL BENE	90,00	C	A-B BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	5,00	D	C*0,08 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	0,40	E	C*1,05 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	0,53	<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>			F	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE	90,00	G	F+C-A COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST	-	L	A VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	95,00	
	VALORE NORMALE DEL BENE	100,00																																				
	RISERVE ANNULLATE	100,00																																				
	VALORE CATASTALE DEL BENE	95,00																																				
A	VALORE PRESCELTO PER ASSEGNAZIONE	95,00																																				
B	VALORE FISCALE DEL BENE	90,00																																				
C	A-B BASE IMPONIBILE SOSTITUTIVA	5,00																																				
D	C*0,08 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ NON DI COMODO	0,40																																				
E	C*1,05 IMPOSTA SOSTITUTIVA SE SOCIETÀ DI COMODO	0,53																																				
<b>POSIZIONE DEL SOCIO</b>																																						
F	COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE ANTE	90,00																																				
G	F+C-A COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE POST	-																																				
L	A VALORE FISCALE DEL BENE IN CAPO AL SOCIO	95,00																																				
<p><b>Plusvalenze da cessione del bene ricevuto in assegnazione</b></p>	<p>Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato al socio è pari al valore (normale o catastale) del bene che ha assunto rilevanza in capo alla società per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. Ciò a prescindere dall'importo eventualmente contabilizzato dal socio assegnatario.</p> <p>Si precisa che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di 5 anni, l'operazione di assegnazione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione. Il socio assegnatario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno 5 anni dall'assegnazione dell'immobile.</p>	<p><b>6</b></p>																																				
<p><b>Iva: principi generali</b></p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td data-bbox="341 1536 531 1823" style="width: 15%;"><b>Regole generali</b></td> <td data-bbox="531 1536 1358 1823"> <ul style="list-style-type: none"> <li>l'imposta sostitutiva non copre il comparto Iva che, pertanto, richiede l'applicazione delle ordinarie regole;</li> <li>le assegnazioni di beni ai soci costituiscono cessioni di beni e integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva;</li> <li>l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa (in tal senso, <b>circolare n. 40/E/2002</b>, Corte di Giustizia delle Comunità Europee causa C-322/99 e C-323/99).</li> </ul> </td> <td data-bbox="1358 1536 1441 1823" style="text-align: center; vertical-align: top;"><b>7</b></td> </tr> <tr> <td data-bbox="341 1823 531 2036"><b>Quando la assegnazione è fuori campo</b></td> <td data-bbox="531 1823 1358 2036"> <p>L'assegnazione è fuori campo Iva quando il bene assegnato è stato acquisito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>presso un soggetto privato;</li> <li>prima dell'introduzione dell'Iva;</li> <li>senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972.</li> </ul> </td> <td data-bbox="1358 1823 1441 2036" style="text-align: center; vertical-align: top;"><b>7</b></td> </tr> </table>	<b>Regole generali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>l'imposta sostitutiva non copre il comparto Iva che, pertanto, richiede l'applicazione delle ordinarie regole;</li> <li>le assegnazioni di beni ai soci costituiscono cessioni di beni e integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva;</li> <li>l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa (in tal senso, <b>circolare n. 40/E/2002</b>, Corte di Giustizia delle Comunità Europee causa C-322/99 e C-323/99).</li> </ul>	<b>7</b>	<b>Quando la assegnazione è fuori campo</b>	<p>L'assegnazione è fuori campo Iva quando il bene assegnato è stato acquisito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>presso un soggetto privato;</li> <li>prima dell'introduzione dell'Iva;</li> <li>senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972.</li> </ul>	<b>7</b>																															
<b>Regole generali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>l'imposta sostitutiva non copre il comparto Iva che, pertanto, richiede l'applicazione delle ordinarie regole;</li> <li>le assegnazioni di beni ai soci costituiscono cessioni di beni e integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva;</li> <li>l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa (in tal senso, <b>circolare n. 40/E/2002</b>, Corte di Giustizia delle Comunità Europee causa C-322/99 e C-323/99).</li> </ul>	<b>7</b>																																				
<b>Quando la assegnazione è fuori campo</b>	<p>L'assegnazione è fuori campo Iva quando il bene assegnato è stato acquisito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>presso un soggetto privato;</li> <li>prima dell'introduzione dell'Iva;</li> <li>senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972.</li> </ul>	<b>7</b>																																				

		<p><b>Operazione fuori campo ma con rettifica dell'Iva sulle spese incrementative</b></p>	<p>In caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente - all'atto dell'estromissione di tali beni - dovrà operare la rettifica della detrazione dell'Iva sulle spese qualora le medesime:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• siano incrementative del valore dell'immobile;</li> <li>• e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.</li> </ul> <p>Così, la circolare n. 40/E/2002 e la <b>risoluzione n. 194/E/2002</b>.</p>	<b>7</b>
<b>Base imponibile</b>	<b>Impossibilità di applicazione di criteri forfetari</b>	<p>La disciplina in esame non prevede alcuna agevolazione in materia Iva, nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile delle assegnazioni.</p> <p>Non trova, pertanto, applicazione in ambito Iva neanche la determinazione del valore degli immobili con i criteri catastali.</p>		<b>7.1</b>
	<b>Indicazioni dalla norma e dalla giurisprudenza</b>	<b>La norma interna: articolo 13, D.P.R. 633/1972</b>	<p>Ai fini della determinazione della base imponibile occorrerà fare riferimento al criterio costituito "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" di cui all'articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972.</p>	<b>7.1</b>
		<b>La norma UE: articolo 74 Direttiva 112/2006</b>	<p>Per le operazioni nelle quali manca il corrispettivo la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.</p> <p>La previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile Iva della cessione gratuita non comprenda il "ricarico" normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene "attualizzato" al momento della cessione.</p>	<b>7.1</b>
		<b>CGUE 17-05-2001 C-322/99 C- 323/99</b>	<p>La base imponibile della cessione gratuita coincide con il "valore residuo del bene al momento del prelievo".</p> <p>La medesima sentenza ha precisato altresì che, nella quantificazione di detto "valore residuo", occorre tener conto anche delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo.</p>	<b>7.1</b>

		<b>CGUE</b> <b>03-05-2013</b> <b>C-142/12</b>	La sentenza ha stabilito la non conformità al diritto comunitario di una norma nazionale che consideri il valore normale quale base imponibile dei beni destinati ad attività estranee a quella di impresa, nel caso in cui tale ultima attività cessi.	<b>7.1</b>
	<b>Regole pratiche per individuare la base imponibile</b>	Ai fini della determinazione dell'imponibile, si devono sommare algebricamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• il prezzo di acquisto originario;</li> <li>• tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (se assoggettate ad Iva con esercizio della detrazione);</li> <li>• il deprezzamento che il bene (comprensivo delle spese) ha subito nel tempo.</li> </ul>		<b>7.1</b>
	<b>Beni acquisiti in leasing</b>	Il valore dei beni deve corrispondere al valore residuo degli stessi al momento del prelievo, in modo tale che si tenga conto dell'evoluzione del valore dei beni tra la data della loro acquisizione e quella della loro estromissione dall'attività di impresa. Ferma restando la generale qualificazione del <i>leasing</i> come prestazione di servizio, l'assegnazione dopo il riscatto assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'Iva, <ul style="list-style-type: none"> <li>• non già in funzione del solo prezzo di riscatto ma</li> <li>• di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di <i>leasing</i> pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto.</li> </ul>		<b>7.1</b>
<b>Iva: casistiche specifiche</b>	<b>Assegnazione di fabbricati abitativi</b>	Le assegnazioni di fabbricati abitativi - intendendosi per tali quelli appartenenti alla categoria catastale A con esclusione di quelli ricompresi negli A/10 - sono soggette al regime "naturale" di esenzione da Iva, a eccezione delle seguenti ipotesi: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) assegnazioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento;</li> <li>2) assegnazioni poste in essere dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nell'atto di assegnazione l'assegnante abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</li> <li>3) assegnazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali nell'atto di assegnazione l'assegnante/cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.</li> </ol>		<b>7.2.1</b>
	<b>Assegnazione di fabbricati strumentali</b>	Le assegnazioni di fabbricati strumentali costituiscono operazioni imponibili se effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. In tutti gli altri casi opera il regime "naturale" di esenzione da Iva ma è, comunque, riconosciuto all'assegnante/cedente il diritto di optare, nel relativo atto, per l'imponibilità.		<b>7.2.2</b>

	<b>Assegnazione di terreni</b>	<p>Per quanto riguarda, invece, le assegnazioni aventi per oggetto un terreno, occorre distinguere a seconda che il terreno sia o meno suscettibile di utilizzazione edificatoria.</p> <p>La <b>circolare n. 18/E/2013</b>, richiamando la nozione di "area fabbricabile" contenuta nell'articolo 36, comma 2, D.L. 223/2006, ha chiarito che un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune.</p> <p>Le assegnazioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non sono soggette a Iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera c.), D.P.R. 633/1972.</p> <p>Diversamente dai terreni non edificabili, le assegnazioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono imponibili con aliquota ordinaria.</p>	<b>7.2.3</b>																								
<b>Iva: rettifica della detrazione</b>	<p>Nella considerazione che gli immobili sono sempre considerati – ai fini dell'articolo 19bis2, DPR 633/1972 – dei beni ammortizzabili, l'assegnazione esente può determinare obbligo di rettifica della detrazione Iva effettuata al momento dell'acquisto del bene o del sostenimento delle spese incrementative, ove la stessa assegnazione avvenga nel periodo di tutela fiscale decennale.</p> <p>In caso di assegnazione di immobili acquisiti mediante contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione d'acquisto, ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione occorre fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice.</p> <p>È da tale momento, infatti, che, a norma del suddetto art. 19-bis 2, comma 8, D.P.R. 633/1972, decorre il periodo decennale di "tutela fiscale".</p>		<b>7.3</b>																								
<b>Imposta di registro</b>	<b>Regole generali</b>	<p>La L. 208/2015 prevede che "Per le assegnazioni e le cessioni ai soci ..., le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa".</p> <p>La norma di riferimento prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel caso di assegnazioni di beni ai soci soggette a Iva si applica l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro;</li> <li>• in ogni altro caso, trovano applicazione le stesse aliquote previste per i conferimenti di beni in società.</li> </ul>	<b>8</b>																								
	<b>Assegnazione beni immobili</b>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="531 1491 691 1599"><b>Regola generale</b></td> <td colspan="3" data-bbox="691 1491 1358 1599">I trasferimenti di beni immobili soggetti a Iva scontano l'imposta di registro in misura fissa, oltre alle ipotecarie e catastali in misura fissa di 200 euro ciascuna</td> </tr> <tr> <td data-bbox="531 1599 691 2038"><b>Deroga</b></td> <td colspan="3" data-bbox="691 1599 1358 2038"> <p>Per le ipotesi di assegnazioni di beni immobili a uso abitativo che rientrano nel regime di esenzione Iva, trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale. Le agevolazioni della L. 208/2015, poi, riducono alla metà tale imposta.</p> <p>Quindi, per le transazioni non soggette a Iva, si applicano le seguenti misure sulla medesima base imponibile utilizzata per le assegnazioni (valore normale o catastale):</p> <table border="1" data-bbox="719 1890 1326 2038"> <thead> <tr> <th>IMMOBILE</th> <th>REGISTRO</th> <th>IPOTEC.</th> <th>CATAS.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Immobili in</td> <td>4,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Abitativi prima</td> <td>1%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Terreni agricoli</td> <td>7,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> </tbody> </table> </td> </tr> </table>	<b>Regola generale</b>	I trasferimenti di beni immobili soggetti a Iva scontano l'imposta di registro in misura fissa, oltre alle ipotecarie e catastali in misura fissa di 200 euro ciascuna			<b>Deroga</b>	<p>Per le ipotesi di assegnazioni di beni immobili a uso abitativo che rientrano nel regime di esenzione Iva, trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale. Le agevolazioni della L. 208/2015, poi, riducono alla metà tale imposta.</p> <p>Quindi, per le transazioni non soggette a Iva, si applicano le seguenti misure sulla medesima base imponibile utilizzata per le assegnazioni (valore normale o catastale):</p> <table border="1" data-bbox="719 1890 1326 2038"> <thead> <tr> <th>IMMOBILE</th> <th>REGISTRO</th> <th>IPOTEC.</th> <th>CATAS.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Immobili in</td> <td>4,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Abitativi prima</td> <td>1%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Terreni agricoli</td> <td>7,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> </tbody> </table>			IMMOBILE	REGISTRO	IPOTEC.	CATAS.	Immobili in	4,5%	50	50	Abitativi prima	1%	50	50	Terreni agricoli	7,5%	50	50	<b>8.1</b>
<b>Regola generale</b>	I trasferimenti di beni immobili soggetti a Iva scontano l'imposta di registro in misura fissa, oltre alle ipotecarie e catastali in misura fissa di 200 euro ciascuna																										
<b>Deroga</b>	<p>Per le ipotesi di assegnazioni di beni immobili a uso abitativo che rientrano nel regime di esenzione Iva, trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale. Le agevolazioni della L. 208/2015, poi, riducono alla metà tale imposta.</p> <p>Quindi, per le transazioni non soggette a Iva, si applicano le seguenti misure sulla medesima base imponibile utilizzata per le assegnazioni (valore normale o catastale):</p> <table border="1" data-bbox="719 1890 1326 2038"> <thead> <tr> <th>IMMOBILE</th> <th>REGISTRO</th> <th>IPOTEC.</th> <th>CATAS.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Immobili in</td> <td>4,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Abitativi prima</td> <td>1%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td>Terreni agricoli</td> <td>7,5%</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> </tbody> </table>			IMMOBILE	REGISTRO	IPOTEC.	CATAS.	Immobili in	4,5%	50	50	Abitativi prima	1%	50	50	Terreni agricoli	7,5%	50	50								
IMMOBILE	REGISTRO	IPOTEC.	CATAS.																								
Immobili in	4,5%	50	50																								
Abitativi prima	1%	50	50																								
Terreni agricoli	7,5%	50	50																								



			<table border="1"> <tr> <td>Terreni agricoli a CD o IAP</td> <td>200</td> <td>200</td> <td>1%</td> </tr> <tr> <td>Fabbricati destinati esercizio attività commerciali e relative aree (se fuori campo Iva)</td> <td>2%</td> <td>200</td> <td>200</td> </tr> </table>	Terreni agricoli a CD o IAP	200	200	1%	Fabbricati destinati esercizio attività commerciali e relative aree (se fuori campo Iva)	2%	200	200	
Terreni agricoli a CD o IAP	200	200	1%									
Fabbricati destinati esercizio attività commerciali e relative aree (se fuori campo Iva)	2%	200	200									
	<b>Assegnazione beni mobili registrati</b>	<p>La disciplina sulle assegnazioni dei beni contenuta nella normativa sull'imposta di registro assoggetta al tributo in misure fisse crescenti in funzione delle caratteristiche (in specie la lunghezza dei natanti e delle imbarcazioni), gli atti di natura traslativa aventi a oggetto le unità da diporto.</p> <p>La circostanza che in relazione a detti beni sia prevista un'imposta di registro in misura fissa rende inapplicabile per gli atti di assegnazione aventi a oggetto detti beni mobili registrati la disposizione che prevede la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale.</p>		<b>8.2</b>								
<b>LA CESSIONE AGEVOLATA (capitolo II)</b>												
<b>Nozione di cessione</b>	<p>Il regime agevolativo che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva sulla plusvalenza da assegnazione, trova applicazione anche nei casi di cessione di beni ai soci.</p> <p>Circa la nozione di cessione si precisa che la stessa, oltre alla compravendita, comprende altri negozi (a titolo meramente esemplificativo si pensi alla permuta, alla <i>datio in solutum</i> e al conferimento in società).</p>			I								
<b>Ambito soggettivo</b>	Valgono le medesime regole già sopra esposte ai fini della assegnazione			I								
<b>Ambito oggettivo</b>	Valgono le medesime regole già sopra esposte ai fini della assegnazione			I								
<b>Imposta sostitutiva</b>	<b>Scelta vincolata del valore del bene</b>	<p>In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9, Tuir o - in alternativa – sui valori catastali, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.</p> <p>In altri termini, il corrispettivo della cessione assume rilievo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale determinato secondo le indicazioni precedentemente fornite.</p>										
	<b>Validità opzione</b>	<p>La validità dell'opzione si acquisisce con la compilazione del modello dichiarativo.</p> <p>Eventuali patologie sul versamento dell'imposta non inficiano il regime, ma determinano l'iscrizione a ruolo maggiorata di interessi e sanzioni, salvo ravvedimento.</p>		I								
	<b>Termini di pagamento</b>	<p>Le società che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;</li> <li>la restante parte entro il 16 giugno 2017.</li> </ul>		I								
<b>Valore fiscale del bene riconosciuto all'acquirente</b>	<p>Con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal cessionario, si precisa che il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della</p>			I								

	<p>determinazione dell'imposta sostitutiva.</p> <p>Si precisa che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di 5 anni, l'operazione di cessione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione.</p> <p>Il socio assegnatario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno cinque anni dall'assegnazione dell'immobile.</p>		
<b>Imposte indirette</b>	<b>Iva</b>	<p>Alle cessioni di beni ai soci si applica la disciplina Iva ordinaria, come descritta per le assegnazioni.</p> <p>Trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso, la base imponibile sarà determinata secondo le regole ordinarie contenute nel primo comma dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972, ai sensi del quale costituisce base imponibile l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente.</p>	<b>II</b>
	<b>Registro</b>	<p>Valgono anche per le cessioni le agevolazioni riguardanti il dimezzamento dell'imposta di registro, ove applicabile in misura proporzionale.</p> <p>Anche per le cessioni di beni immobili, inoltre, la base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, può essere determinata in considerazione del valore catastale rivalutato.</p>	<b>II</b>
<b>LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE (capitolo III)</b>			
<b>Disposizioni generali</b>	La L. 208/2015 stabilisce che le agevolazioni previste per le assegnazioni e le cessioni dei beni ai soci si applicano alle società che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.		<b>I</b>
<b>Ambito soggettivo: l'attività svolta</b>	<b>Attività di pura gestione</b>	<p>La trasformazione agevolata in società semplice è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni assegnabili.</p> <p>Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.</p>	<b>I</b>
	<b>Attività di gestione miste con prestazioni accessorie (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali)</b>	<p>Occorre evidenziare il caso in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, tale da qualificare la società tra quelle non rientranti nel novero delle c.d. immobiliari di gestione a cui è applicabile la disciplina della trasformazione agevolata in esame.</p> <p>A tal fine si rinvia ai criteri enunciati nel capitolo 4 della <b>circolare n. 7/E/2013</b>.</p>	<b>I</b>
	<b>Gestione terreni agricoli</b>	La trasformazione in regime agevolato delle società che gestiscono terreni agricoli non trova preclusioni, sempreché le predette società abbiano a oggetto la gestione esclusiva o principale dei terreni a uso agricolo.	<b>I</b>
<b>Ambito soggettivo: la compagine</b>	<b>Invarianza compagine societaria (non</b>	La trasformazione in società semplice in via agevolata può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015.	<b>I</b>

<b>societaria</b>	<b>delle quote)</b>	<p>La necessità che la compagine sociale alla data della trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformata.</p> <p>Si precisa altresì che è ininfluente, ai fini di cui trattasi, 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 posseduta alla data del 30 settembre 2015.</p>	
<b>Ambito oggettivo</b>	<b>Rinvio ad assegnazione</b>	Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della disciplina di trasformazione agevolata e della determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, valgono le medesime precisazioni contenute per l'assegnazione.	I
	<b>Titolarietà diritto parziale</b>	<p>È possibile beneficiare della disciplina anche con riferimento ai casi in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sui beni (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e intenda procedere alla trasformazione in società semplice.</p> <p>Anche in tal caso, infatti, appare soddisfatta la finalità della norma agevolativa - che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato - considerato che i beni fuoriescono, comunque, dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione.</p>	I
	<b>Presenza di beni non agevolabili</b>	In presenza di una operazione di trasformazione in società semplice, i beni che non possono godere dell'agevolazione in argomento, in quanto all'atto della trasformazione non possiedono le necessarie caratteristiche richieste dalla norma, devono essere assoggettati a tassazione con i criteri ordinari, configurandosi in tale ipotesi una fattispecie riconducibile alla produzione di ricavi o plusvalenze.	I
<b>Effetti sui soci</b>	<b>Tassazione riserve di utili delle società di capitali</b>	<p>La tassazione delle riserve di utili presenti nel patrimonio netto delle società trasformate è coerente con il principio secondo cui la trasformazione da società commerciale in società semplice non è neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa (<b>circolare n. 27/E/2007</b>).</p> <p>Con particolare riferimento alle riserve costituite prima della trasformazione, si ritiene che le stesse siano da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole.</p>	I
	<b>Costo fiscalmente riconosciuto delle quote dei soci</b>	La norma dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.	I
	<b>Maturazione dei 5 anni di possesso dei beni</b>	Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di 5 anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio.	I
<b>Imposta</b>	<b>Base imponibile</b>	Anche nel caso di trasformazione, per la determinazione della base imponibile cui commisurare l'imposta sostitutiva, si applicano le	I

<b>sostitutiva</b>		medesime disposizioni precedentemente illustrate con riferimento alle assegnazioni.	
	<b>Versamento</b>	Le società che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare: <ul style="list-style-type: none"> <li>• il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;</li> <li>• la restante parte entro il 16 giugno 2017.</li> </ul>	<b>I</b>
	<b>Validità opzione</b>	Fa fede la compilazione del quadro presente in Unico. Eventuali patologie sui versamenti non inficiano l'opzione, pur determinando l'iscrizione a ruolo con maggiorazione di interessi e sanzioni.	<b>I</b>
<b>Iva e altri tributi indiretti</b>	<b>Iva</b>	L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972. L'operazione di trasformazione realizza, pertanto, il presupposto oggettivo dell'Iva (qualora sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta) e viene assoggettata alle stesse regole delineate in materia di assegnazione di beni ai soci per quanto riguarda: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la qualificazione dell'operazione;</li> <li>• i criteri di determinazione della base imponibile di cui all'articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972;</li> <li>• la procedura della rettifica delle detrazioni.</li> </ul>	<b>II</b>
	<b>Registro in misura fissa</b>	Ai fini dell'imposta di registro, nell'ipotesi in cui una delle società si trasformi entro il 30 settembre 2016 in società semplice, si applica ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al Tur, l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro.	<b>II</b>

#### ESTROMISSIONE IMMOBILI STRUMENTALI DALL'IMPRESA INDIVIDUALE (capitolo IV)

<b>Indicazioni generali</b>	<p>La L. 208/2015 dà facoltà agli imprenditori individuali di procedere all'esclusione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva.</p> <p>In particolare, l'esclusione potrà interessare tutti gli immobili strumentali per natura e per destinazione, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2015.</p> <p>L'opzione per l'esclusione dovrà essere esercitata entro il 31 maggio 2016 e avrà effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.</p> <p>L'esclusione dell'immobile dal patrimonio comporta il pagamento di una imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8% della differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscale.</p>		
<b>Ambito soggettivo</b>	<b>Compresi</b>	<p>Possono avvalersi dell'agevolazione in commento i soggetti che alla data del 31 ottobre 2015 rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino al 1° gennaio 2016, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa.</p> <p>Possono fruire dell'agevolazione in commento anche le imprese individuali che alle predette date versano in stato di liquidazione.</p>	<b>1</b>
	<b>Esclusi</b>	Al contrario, la facoltà di fruire dell'agevolazione è preclusa se, al 1°	<b>1</b>

		gennaio 2016, la qualifica di imprenditore individuale sia venuta meno; in tale ipotesi, infatti, si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata dell'imprenditore, con la conseguente applicazione dell'imposta ordinaria sulle plusvalenze eventualmente realizzate.	
	<b>Unica azienda concessa in affitto</b>	Non è dato avvalersi dell'agevolazione nel caso in cui l'unica azienda dell'imprenditore individuale sia stata concessa in affitto o in usufrutto anteriormente al 1° gennaio 2016, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a cessare l'attività d'impresa. In tale ipotesi tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, concorreranno alla formazione dell'eventuale plusvalenza realizzata.	<b>1</b>
	<b>Eredi</b>	L'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31 ottobre 2015, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del de cuius in forma individuale.	<b>1</b>
	<b>Donazione di azienda</b>	Analoga facoltà è concessa anche al donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante; in tal caso si ricorda che ai sensi dell'articolo 58, comma 1, Tuir, l'azienda è assunta ai medesimi valori riconosciuti nei confronti del dante causa.	<b>1</b>
<b>Ambito oggettivo</b>	<b>Solo immobili strumentali</b>	L'esclusione dal patrimonio dell'impresa riguarda i beni immobili strumentali posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015 e precisamente i beni immobili: <ul style="list-style-type: none"> <li>• strumentali per destinazione, che sono utilizzati cioè esclusivamente e in modo diretto per l'esercizio dell'impresa indipendentemente dalle caratteristiche specifiche;</li> </ul>	<b>2</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• strumentali per natura, cioè "<i>che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni</i>" e che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente dall'imprenditore o anche se dati in locazione o comodato (gruppi catastali B, C, D, ed E e nella categoria A/10 qualora la destinazione ad ufficio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria).</li> </ul>	
	<b>Immobili relativi all'impresa</b>	Ai sensi dell'articolo 65, comma 1, Tuir, gli immobili strumentali per natura o per destinazione si considerano relativi all'impresa individuale solo se annotati nell'inventario o, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili. Tale previsione normativa, già contemplata nel previgente articolo 77, è stata introdotta dalla L. 413/1991, con decorrenza dal periodo d'imposta 1992. In precedenza, gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre l'indicazione nell'inventario era richiesta solo per gli immobili strumentali per natura. Pertanto, la situazione oggi è la seguente:	<b>2</b>
	<b>Strumentali per natura</b>	Possono essere estromessi solo se risultano da inventario o libro dei beni ammortizzabili, a	

		prescindere dalla data di acquisto	
	<b>Strumentali per destinazione</b>	<p><b>Acquistati sino al 1991</b></p> <p>Possono essere esclusi dal patrimonio se indicati nell'inventario o, per i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.</p> <p>I beni immobili che non soddisfano tale requisito non possono essere oggetto dell'estromissione (al pari dei beni adibiti promiscuamente all'esercizio d'impresa) in quanto non si considerano beni relativi all'impresa, ma beni già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore;</p>	
		<p><b>Acquistati dal 1992</b></p> <p>Possono essere estromessi anche se non indicati nell'inventario; si tratta degli immobili che l'imprenditore già utilizzava esclusivamente per l'esercizio dell'impresa al 31 dicembre 1991, per i quali, ovviamente, non sia già stata esercitata l'opzione per l'esclusione.</p>	
	<b>Momento di verifica della strumentalità</b>	<p>Il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 31 ottobre 2015.</p> <p>Qualora, successivamente a tale data, l'immobile venga a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, la possibilità di procedere alla sua esclusione dal patrimonio dell'impresa, secondo le regole dettate dalla norma in commento, non viene meno.</p>	<b>2</b>
	<b>Beni esclusi da estromissione</b>	<p>Non possono, in ogni caso, essere estromessi gli immobili che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• costituiscono beni "merce";</li> <li>• anche se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura né per destinazione.</li> </ul> <p>L'opzione per l'estromissione agevolata non può essere effettuata se, anteriormente al 1° gennaio 2016, gli immobili siano stati ceduti o già destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa.</p>	<b>2</b>
	<b>Beni in comunione</b>	<p>Possono essere oggetto di esclusione dal patrimonio anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione, ovviamente per la sola quota di pertinenza dell'imprenditore.</p>	<b>2</b>
<b>Opzione</b>	<b>Modalità di esercizio</b>	<p>Il D.P.R. 442/1997, che disciplina le modalità di esercizio delle opzioni e delle revoche, attribuisce rilevanza al comportamento concludente del contribuente.</p> <p>Pertanto, assumono rilevanza adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa, fermo restando il perfezionamento dell'opzione con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi.</p> <p>Ad esempio, può considerarsi comportamento che esprime in modo</p>	<b>3</b>

		<p>concludente la volontà di estromettere gli immobili la contabilizzazione dell'estromissione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sul libro giornale (nel caso di impresa in contabilità ordinaria);</li> <li>• oppure sul registro dei beni ammortizzabili (nel caso di impresa in contabilità semplificata).</li> </ul>	
	<b>Termine ed effetto</b>	L'opzione per fruire dell'agevolazione deve essere effettuata entro il 31 maggio 2016 e ha effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.	<b>3</b>
	<b>Perfezionamento e patologie sui versamenti</b>	<p>L'esercizio dell'opzione per l'estromissione dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva (così, <b>risoluzione n. 82/E/2009</b>).</p> <p>L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'estromissione.</p> <p>In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo maggiorato di interessi e sanzioni, fermo restando la possibilità di avvalersi del "ravvedimento operoso".</p> <p>L'eventuale mancata compilazione della corrispondente sezione del modello Unico PF - relativa all'operazione di estromissione dei beni - può essere sanata al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.</p>	<b>3</b>
<b>Imposta sostitutiva</b>	<b>Base imponibile</b>	<p>La base imponibile dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il valore normale dei beni e</li> <li>• il relativo valore fiscalmente riconosciuto.</li> </ul>	<b>4</b>
	<b>Valore normale</b>	L'imprenditore individuale può determinare il valore normale degli immobili in base all'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto e dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti per l'imposta di registro, analogamente a quanto visto per le assegnazioni.	<b>4</b>
	<b>Costo fiscalmente riconosciuto</b>	<p>Il costo fiscalmente riconosciuto è determinato assumendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il valore iscritto nel libro degli inventari (oppure nel registro dei beni ammortizzabili)</li> <li>• al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015</li> <li>• tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti.</li> </ul> <p>Si dovrà tenere conto anche del valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.</p>	<b>4</b>
	<b>Assenza di base imponibile</b>	L'opzione per l'estromissione è consentita anche nell'ipotesi in cui non vi sia differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva.	<b>4</b>
	<b>Immobili in comunione</b>	Nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comunione, rileva solo la quota parte del valore normale di pertinenza dell'imprenditore.	<b>4</b>
	<b>Misura</b>	L'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap in misura pari all'8% della differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto di ciascun bene che si intende estromettere.	<b>5</b>

	<b>Scadenze</b>	<p>Gli imprenditori individuali che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;</li> <li>• la restante parte entro il 16 giugno 2017.</li> </ul>	<b>5</b>
<b>Disciplina Iva</b>	<b>Principi applicabili</b>	<p>L'imposta sostitutiva applicabile alla estromissione non copre il comparto Iva che, di conseguenza, deve essere trattato con le regole ordinarie. Si rammenta che non dovrà essere effettuato alcun rogito notarile, in quanto il bene risulta già di proprietà dell'imprenditore; quindi non si avrà applicazione di altre imposte indirette (registro e ipocatastali).</p>	<b>6</b>
	<b>Regole ordinarie</b>	<p>Ai fini Iva, l'esclusione da parte dell'imprenditore individuale di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972.</p> <p>Ai sensi della citata norma, infatti, costituisce una cessione di beni <i>"la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore (...) o ad altre finalità estranee all'impresa (...) con esclusione di quelli per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19"</i>.</p> <p>Si applicano le medesime regole in tema di base imponibile e regimi Iva già sopra esposte per le assegnazioni agevolate.</p>	<b>6</b>