



Assegnazione ed estromissione agevolata dei beni ai soci



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino

prisma srl
PRISMATEAM
office software service

N.B.: l'impostazione del materiale è stata attuata in modo analitico per costituire «dispensa» dell'incontro di studio e non come supporto di mera proiezione. In ogni caso, si pone in evidenza che l'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze.

Macerata
13 maggio 2016

Aspetti generali

LEGGE DI STALITÀ 2016

Art. 1, commi da 115 a 120, della L. 28.12.2015 n. 208 si riferiscono a:

- **assegnazione di beni ai soci;**
- **cessione di beni ai soci;**
- **trasformazione di società commerciali in società semplici;**

sul fronte sia delle **imposte sui redditi** -> imposizione sostitutiva:

- sulle plusvalenze;
- sulle riserve in sospensione d'imposta;

sia su quello delle **imposte indirette**:

- imposta di registro proporzionale ridotta al 50%;
- Imposte ipotecaria e catastale previste in misura fissa;

tenendo presenti i vincoli previsti che riguardano:

- natura giuridica delle società;
- natura dei beni assegnati (*non aventi carattere strumentale*);
- qualifica dei soci (*che devono risultare tali al 30.9.2015*).

Aspetti generali

CAPIENZA DEL PATRIMONIO NETTO

In attesa della circolare dell'Agenzia delle entrate con i chiarimenti dei dubbi fiscali, in sede di analisi della fattibilità delle singole operazioni è necessario, in particolare, valutare anche la **capienza del patrimonio netto** dei soggetti assegnanti.

Istituto dell'assegnazione, che non risulta espressamente disciplinato dal codice civile, prevede:

a fronte del trasferimento della proprietà del bene

una pari riduzione del patrimonio netto della società mediante la restituzione:

- di riserve di capitale;
- di parte del capitale stesso;
- oppure:*
- riserve di utili.

Aspetti generali

EMERSIONE PLUSVALENZA

Nel *documento interpretativo del mese di marzo 2016* del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili prevede, **in caso di estromissione di un bene ad un valore superiore al netto contabile, l'emersione della plusvalenza nell'esercizio in cui avviene l'operazione** (cioè nell'anno 2016 per i soggetti solari).

Tale plusvalore -> poiché incrementerà il patrimonio netto esclusivamente al termine dell'esercizio -> non può (dovrebbe) essere utilizzato in sede di assegnazione per cui l'operazione risulta fattibile esclusivamente se, previo soddisfacimento delle altre condizioni previste dalla norma, il patrimonio netto esistente al termine dell'esercizio precedente **risulta almeno pari al valore di assegnazione.**

Seguendo un'altra interpretazione-> si apposta l'eventuale plusvalenza direttamente a patrimonio netto in una apposita riserva ad essa dedicata -> e, quindi, potrebbe essere utilizzata contestualmente al trasferimento del bene, riducendo il fabbisogno di riserve.

Aspetti generali

REGOLE PROCEDURALI

Regole di natura civilistica -> **per la distribuzione delle riserve** il codice civile prevede, ad esempio, specifici vincoli se in bilancio sono presenti **costi di impianto e di ampliamento o sviluppo oppure di utili su cambi non realizzati**.

Società assegnante in situazione:

- di **difficoltà finanziaria**;
- di **crisi**;
- **con un elevato indebitamento, attuale o potenziale** -> per cause in corso, accertamenti fiscali ecc.;

Non dovrebbe avere la possibile, ai sensi:

- dell'art. 2280 del codice civile -> per le società di persone;
- dell'art. 2491 del codice civile -> per le società di capitali;

di procedere alla restituzione dei conferimenti dei soci prima della completa estinzione delle passività sociali.

Aspetti generali

RISERVE DI RIVALUTAZIONE

Riserve di rivalutazione iscritte sulla base di specifiche leggi -> voce di rilievo in campo immobiliare e, quindi, legata immobile da assegnare.

- **L'art. 13, c. 1, L. 342/2000 (e successive leggi di rivalutazione)** -> stabilisce che il saldo attivo venga imputato a capitale *oppure* ad una speciale riserva individuata con riferimento alla specifica legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.
- **L'art. 13, c. 2, L. 342/2000 (e successive leggi di rivalutazione)** -> prevede che la riduzione di tale riserva, se non è stata imputata a capitale, può avvenire nel rispetto del secondo e terzo dell'art. 2445 del codice civile -> pertanto è necessario che la delibera, in forma anche non notarile:
 - specifici all'ordine del giorno le ragioni e le modalità della riduzione;
 - venga iscritta al Registro delle imprese.

Pertanto, **l'esecuzione della delibera può essere attivata** – come per le riduzioni del capitale sociale – **solo dopo 90 giorni dalla data di iscrizione**, se, ovviamente, nessun creditore sociale, anteriormente all'iscrizione, ha formulato l'opposizione.

Aspetti generali

RISERVE DI RIVALUTAZIONE

Atto di assegnazione dell'immobile, in presenza di riserve di rivalutazione -> deve essere subordinato a tale delibera.

Attenzione: il termine **del 30 settembre 2016** riguarda l'effettiva assegnazione o può essere sufficiente la sola delibera.

Se l'effettiva assegnazione deve avvenire entro e non oltre il 30 settembre 2016 -> la delibera di assegnazione:

➤ **dovrebbe essere iscritta al Registro delle imprese entro il 2 luglio 2016;**

e, se si considerano:

➤ **i diritti dei creditori e il periodo feriale, entro il 1° giugno 2016.**



Assegnazioni e cessioni beni ai soci – imposte dirette

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCIETÀ ASSEGNANTI

Possono assegnare o cedere i beni beneficiando delle agevolazioni:

➤ **le società di persone commerciali:**

- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
e, quindi le società di armamento e le società di fatto che hanno ad oggetto l'esercizio di attività commerciali;

➤ **le società di capitali:**

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

N.B.: si ritengono esclusi dalle agevolazioni -> le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli altri enti commerciali, nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa.

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI

Beni agevolati sono:

- **beni immobili** (terreni e fabbricati), *fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione -> assegnazione o cessione agevolata può riguardare:*
 - immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del Tuir;
 - immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa);**compresi** -> quelli concessi in locazione, comodato [non utilizzati direttamente];
esclusi -> gli immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa.
- **beni mobili iscritti nei pubblici registri** *non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.*

N.B.: sono esclusi dai benefici -> le attribuzioni ai soci di diritti reali parziali su tali beni (es.: usufrutto).

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

Immobiliari di gestione



Immobili detenuti per la locazione -> privi requisito strumentalità sia le categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), sia quelli di civile abitazione.

L'attività esercitata (gestione e locazione) consente l'inclusione degli immobili tra quelli agevolabili.

Ne deriva che:

- si devono ritenere agevolabili le cessioni e le assegnazioni di beni immobili concessi in locazione a terzi da parte delle immobiliari di gestione;
in quanto:
- non sono considerati strumentali gli immobili che costituiscono oggetto dell'attività dell'impresa (es.: beni immobili locati a terzi).

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

**Terreni
agricoli**



Con requisito della strumentalità per destinazione -> non possono costituire oggetto di assegnazione in modo agevolato se utilizzati per:

- coltivazione;
- allevamento di animali.

**Beni mobili
iscritti nei
pubblici registri**



Se non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (autoveicoli, imbarcazioni, aerei).

**Esempio -> autoveicoli "aziendali"
diversi da quelli utilizzati da scuole guida,
imprese di noleggio auto, ecc.**

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

CASISTICA INDIVIDUATIVA BENI IMMOBILI

<i>Tipo immobile</i>	<i>agevolazione</i>
Unità immobiliare locata (categoria catastale: A/3)	Sì
Unità immobiliare utilizzata dalla società in proprio (categoria catastale: A/3)	No , in quanto strumentale per destinazione
Unità immobiliare (categoria catastale: A/3) - merce	Sì
Bene immobile locato (categoria catastale: D/1)	Sì
Bene immobile locato utilizzato dalla società in proprio (categoria catastale: D/1)	No

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

Valutazione natura bene al momento dell'assegnazione o cessione

es.: **opificio industriale utilizzato nel 2015, ma non all'atto dell'assegnazione perché dismesso** -> *perde requisito della strumentalità per destinazione* = possibilità di assegnazione agevolata.

Attribuzione di beni non agevolati

assegnazioni con rispetto *par condicio* tra i soci -> *si ritiene consentita l'operazione che assegna a taluni soci beni agevolabili (es.: immobili) e ad altri beni non agevolabili o denaro* = nessuna perdita delle agevolazioni per i soci destinatari dei beni agevolabili.

Formazione ricavi minimi società non operative nel 2015

concorrono anche i beni assegnati o ceduti beneficiando delle agevolazioni.

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCI BENEFICIARI - INDIVIDUAZIONE

Condizione

soci iscritti a libro soci al 30.9.2015 *oppure* entro il 31.1.2016 (in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015 -> agevolazioni non condizionate:

- dalla natura giuridica (persone fisiche o giuridiche);
- dal regime fiscale (IRPEF o IRES);
- dalla residenza fiscale (italiana o estera).

Società prive del libro soci

iscrizione a libro soci, "*ove prescritto*", entro il 30.9.2015:

- **società di persone** -> qualifica provata con titoli idonei aventi data certa;
- **srl prive di libro soci** -> soci il cui acquisto delle quote è stato iscritto presso il Registro delle imprese entro il 30.9.2015.

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 1

Intestazioni fiduciarie



Se la società fiduciaria risulta essere socia al 30 settembre 2015 e se è dimostrabile che il rapporto fiduciario è di data anteriore -> sussiste la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Situazioni di usufrutto e di nuda proprietà



L'individuazione della qualità di socio deve necessariamente risultare riferita al soggetto titolare della «nuda proprietà».

Eredi del *de-cuius*



Gli eredi che subentrano al *de-cuius* (socio alla data del 30 settembre 2015) hanno la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 2

Fusioni



Scissioni



Possono procedere all'assegnazione dei beni:

- la società incorporante;
- la società risultante dalla fusione;
- le società beneficiarie delle scissioni;

anche nei riguardi dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizioni che gli stessi risultino aver rivestito la qualità di soci presso le società di derivazione al 30 settembre 2015.

Ipotesi procedurale

Se il signor Paolo Rossi è socio della Rossi Srl dall'anno 2000 e in data 2 gennaio 2016 la Rossi Srl viene incorporata nella Bianchi S.p.A., l'agevolazione si rende operativa nel caso in cui la Bianchi S.p.A. decide di procedere ad assegnare beni al signor Paolo Rossi.

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCI BENEFICIARI - INDIVIDUAZIONE

Modifiche delle quote di partecipazione dopo il 30.9.2015



percentuale a cui fare riferimento all'atto dell'assegnazione = quella esistente al momento dell'atto.
Es.: 20% di partecipazione al 30.9.2015 e 25% all'atto di assegnazione = compete quota del 25% di quanto complessivamente assegnato ai soci.

Nuovi soci entrati nella compagine dopo il 30.9.2015



benefici riservati solo ai soci che erano tali al 30.9.2015 ->
Es.: al 30.9.2015 srl tre soci (A, B, e C) -> dopo 30.9.2015 C vende a D intera quota -> soci all'atto dell'assegnazione: A, B e D -> assegnazione con rispetto della *par condicio* deve coinvolgere i tre soci:

- per A e B -> applicazione agevolazioni;
- per D -> imposizione ordinaria per imposte sia della società, sia del socio.

Tassazione della società

TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ - REGOLE

L'**agevolazione dell'assegnazione** si sostanzia:

- nell'**applicazione di un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8% (o del 10,5%, se la società è risultata di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre) da conteggiare sulle plusvalenze che emergono in capo alla società;
- nella **possibilità di assumere**, per l'individuazione dell'entità delle plusvalenze, il **valore catastale degli immobili** in luogo del valore normale;
- nella **riduzione del reddito in natura del socio assegnatario** per l'importo tassato in capo alla società;
- nella **riduzione alla metà dell'imposta di registro**, se dovuta in misura **proporzionale** (più imposte ipotecaria e catastale fisse).

N.B.: l'Iva, se dovuta, deve necessariamente risultare assolta nei modi ordinari.

Tassazione della società

ALIQUOTA MAGGIORATA AL 10,50% PER LE SOCIETÀ DI COMODO

Regole

Società non operative quelle che lo erano per almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

Società che non hanno superato test dei ricavi (o erano in perdita sistematica), ma che hanno beneficiato di una *causa di esclusione legale* o di una *situazione di disapplicazione* sono «**società operative**».

Valutazione casi di assegnazione poste in essere nel 2016:

2013	2014	2015	agevolabile?	aliquota i.s.
non operativa	non operativa	operativa	no	10,50%
operativa	non operativa	non operativa	no	10,50%
operativa	operativa	non operativa	sì	8%
non operativa	operativa	operativa	sì	8%

Tassazione della società

TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ – PARTICOLARITÀ BENEFICI

Tassazione plusvalenza in carico alla società



Imposta sostitutiva -> 8% (10,5%, per le società di comodo) sulle plusvalenze emergenti dall'assegnazione o dalla cessione dei beni ai soci.

Modalità di calcolo plusvalenze



Possibile individuazione plusvalenze -> in relazione al valore catastale dei beni immobili, in luogo di quello normale.

Riserve in sospensione d'imposta



Se annullate -> imposizione sostitutiva a seguito dell'assegnazione in misura pari al 13%.

Tassazione della società

PLUSVALENZE - DIFFERENZE TRA REGIME ORDINARIO E REGIME

<i>Tipologia dell'operazione</i>	<i>Plusvalenze in regime agevolato</i>	<i>Plusvalenze in regime ordinario</i>
Assegnazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto <i>(art. 86, c. 3, del Tuir)</i>
Cessione	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Corrispettivo <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto <i>(art. 86, c. 3, del Tuir)</i>

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE NORMALE

**Assegnazione
beni immobili**



valore normale -> quello risultante dall'applicazione all'entità delle rendite catastali dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del c. 4 dell'art. 52 del Tur.

**Cessione beni
immobili**



imponibile imposta sostitutiva -> maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti (*quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili se previsto*).

**Assegnazione o
cessione beni
mobili**



valore normale -> l'entità calcolata con i criteri di cui all'art. 9 del Tuir.

valore intermedio -> operativo se assunto tra quello catastale e quello normale del bene immobile.

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE CATASTALE

Terreni



reddito dominicale dei terreni moltiplicato per 75 rivalutato del 25%.

Beni immobili



rendita catastale dei fabbricati moltiplicata per 100 rivalutata del 5% e ulteriormente:

- rivalutati del 20% o del 10% per la prima casa (art. 1-bis, c. 7 e 8, del D.L. 168/2004, convertito in L. 191/2004);
- rivalutati del 40%, se iscritti nella categoria B (art. 2, c. 45, del D.L. 262/2006, convertito in L. 286/2006).

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE CATASTALE

<i>Tipologia/categoria</i>	<i>Rendita base</i>	<i>rivalutazione</i>	<i>Valore catastale</i>
Terreni agricoli	$RD \times 75 \times 1,25$	20%	$RD \times 112,5$
A (escluso A/10)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
A - prima casa	$RC \times 100 \times 1,05$	10%	$RC \times 115,5$
A/10	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
B	$RC \times 100 \times 1,05$	40%	$RC \times 147$ (circ. 18/2013: 176,40 –riv. 20% e+40%)
C (escluso C/1)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
C (escluso C/1)	$RC \times 100 \times 1,05$	10% (prima casa)	$RC \times 115,5$
C/1	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$
D	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
E	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$

aree edificabili -> non esiste un valore catastale = valore normale o corrispettivo,

Tassazione della società

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE

Individuazione plusvalenze in relazione al valore catastale



Immobili -> richiesta società -> plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale (art. 52, c. 4, del Tur).

Scelta di un valore intermedio



Legittimo individuare plusvalenza -> valore intermedio tra quello normale dell'immobile e quello catastale.

Valore normale o catastale inferiore costo fiscalmente riconosciuto



coincidenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto determina assenza di una base imponibile dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze -> non pregiudica benefici per tassazione dei soci e imposte indirette

Tassazione della società

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Regola -> Sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione si rende dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Quando si rende dovuta l'imposta sostitutiva del 13%



Assegnazione -> solamente se si procede ad annullare, quale contropartita, le riserve in sospensione d'imposta.

Cessione agevolata -> non viene ridotta alcuna riserva di patrimonio netto ridotta a seguito della vendita del bene.

Società di persone



Imposta sostitutiva riserve in sospensione d'imposta -> a carico della società.

Tassazione della società

RISERVE ASSOGGETTATE A TASSAZIONE

Regola -> soggette a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, comprese quelle che sono tassabili solo in caso di distribuzione (incluse le riserve di rivalutazione monetaria).

Riserve non tassabili



Le riserve di rivalutazione solamente civilistica di cui al D.L. 185/2008, senza corresponsione dell'imposta sostitutiva.

Società di persone in contabilità semplificata



Non trovano applicazione le norme riguardanti la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

Tassazione della società

ASSEGNAZIONE IMMOBILI RIVALUTATI E MORATORIA FISCALE

Attenzione -> i maggiori valori iscritti in bilancio dei beni immobili rivalutati ex L. 147/2013, esplicano effetti ai fini della determinazione delle plusvalenze solo nel 2017.

**Assegnazioni
effettuate nel
2016**



L'individuazione dell'entità della plusvalenza deve avvenire facendo riferimento al **valore ante rivalutazione**.

**Saldo attivo di
rivalutazione**



Per l'art. 3, c. 3 e 4, del DM 19.4.2002 n. 86, per il **saldo attivo di rivalutazione**, fino al maggior valore attribuito ai beni, viene meno la sospensione d'imposta (-> **non si rende dovuta l'imposta del 13%**).

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Regola operativa per i soci di società di persone -> Assegnazione con riduzione di riserve di utili da parte di una società di persone non porta ad alcuna tassazione in capo al socio (circolare 21.5.99, n. 112/E, cap. I, Parte II, § 4.1.1.1).

Per società di persone -> assolvimento dell'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% "costituisce definitività dell'operazione", e, conseguentemente, per il socio non si rende dovuta alcuna tassazione successiva.

Art. 68, c. 6, del Tuir -> il valore del bene assegnato (che dovrebbe essere ridotto dell'entità soggetta ad imposta sostitutiva) riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio della società di persone.

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Regola -> in presenza di **assegnazione con distribuzione di riserve di utili:**

- l'operazione costituisce **utile in natura per il socio;**
- Il valore cui fare riferimento è il **valore normale** e cioè quello **«ordinario»** a norma dell'art. 9 del Tuir o quello **«catastale»**, in presenza di tale ultima scelta;
- dal valore di riferimento applicato valore è necessario detrarre l'importo che risulta assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società.

Socio persona fisica non imprenditore con partecipazione non qualificata in una società di capitali -> sull'entità che costituisce reddito in natura la società deve procedere ad effettuare la ritenuta a titolo d'imposta del 26% (art. 27 del D.P.R. 600/73) -> **il socio deve corrispondere alla società la necessaria provvista.**

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Assegnazione di beni da parte di società che riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale, ecc.) -> socio non consegue alcun reddito, in quanto si tratta di restituzione di precedente apporto, ma di mera riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (art. 47, c. 5, del Tuir).

Attenzione -> se con la riduzione si giunge a rilevare un “sottozero” -> **socio soggetto a tassazione.**

Rinuncia dei soci ai crediti per un valore pari all’assegnazione e successivo annullamento della riserva che emerge a seguito della rinuncia = assegnazione con riduzione delle riserve di capitale.

All’atto della distribuzione di riserve di capitali è necessario procedere a:

- incrementare costo fiscale della partecipazione pari alla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- ridurre tale costo fiscale per il valore del bene assegnato.

Assegnazioni -Tassazione dei soci

DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE

Società attribuisce al socio -> riserve di capitale e riserve di utili = effetti in proporzione alla natura delle riserve che costituiranno oggetto di annullamento.

Es.: annullate riserve di capitale per 800 e riserve di utili per 200, per il socio si concretizza:

- **un incremento del costo fiscale della partecipazione -> per 8/10 della plusvalenza tassata in capo alla società;**
- **una riduzione per 8/10 -> del valore normale del bene oggetto di assegnazione;**
ma non è soggetto ad alcuna tassazione per i 2/10 della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva da parte della società.

L. 208/2015 -> disapplicazione dell'art. 47, c. 1, secondo periodo del Tuir -> ne deriva che, indipendentemente dalla deliberazione assembleare -> si devono ritenere distribuite per prime le riserve di utili.

La società (di capitali) che nel patrimonio ha riserve di utili e riserve di capitali -> dovrebbe utilizzare per prime -> regola agevolativa = non applicabile tale presunzione -> sussiste libertà di operatività nella scelta delle riserve da utilizzare.

Assegnazioni - Tassazione dei soci

DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE

Tassazione del
cosiddetto
“sottozero”

Valore normale bene assegnato superiore al costo fiscale della partecipazione (*incrementato dalla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva*) = eccedenza (c.d. “sottozero”) -> soggetta ad imposizione in relazione a ciascun soggetto d’imposta.

Per i soggetti non imprenditori = irrilevanza eventuali rivalutazioni delle partecipazioni effettuate a norma dell’art. 5 della L. 448/2001.

Tassazione del
cosiddetto
“sottozero” per
soci di società di
persone

Regole del “sottozero” = mancata esistenza di utili già tassati per trasparenza -> riconoscimento eccedente quanto corrisposto dal socio per conferimento iniziale e/o successivi a livello patrimoniale.

Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE IN SOSPENSIONE

Assegnazione di beni effettuata con corrispondente riduzione delle riserve in sospensione d'imposta (es.: con immobili rivalutati) -> non determina imposizione in capo al socio.

Assolvimento dell'imposta sostitutiva del 13% su riserve (pari al 13%) -> non fa rilevare debito del socio, in quanto definitiva sia della società, sia del socio.

Nella circolare Agenzia delle entrate 4.5.2007, n. 25 (§ 11.3.1 e 11.3.2), si rileva che:

- **assolta l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione -> successivo utilizzo è fiscalmente non rilevante;**
- **costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote -> si incrementa sia dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, sia dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione.**

Regime agevolativo (limite dell'entità assoggettata all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze) -> somme percepite o beni ricevuti per distribuzione di riserve di utili non costituiscono utili se riferite a distribuzione di riserve in sospensione d'imposta.

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- **se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;**
- **se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:**
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Le plusvalenze in questione sono determinate a norma degli artt. 86 e 87 del TUIR, per cui letteralmente la disapplicazione (pur limitata) dell'art. 47 del TUIR lascerebbe intatta la tassazione della parte che costituisce plusvalenza. La questione dovrà, quindi, necessariamente essere risolta in via interpretativa.

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- **se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;**
- **se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:**
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Soci di società di persone

Regole -> analoghe a società di capitali (art. 20-*bis* del Tuir richiama criteri art. 47. c. 7).

Reddito da liquidazione dei soci di società di persone = natura di reddito d'impresa e non di dividendo -> circolare 40/2002 (§ 1.4.7) = reddito da liquidazione deve essere ridotto di quanto assoggettato ad imposizione sostitutiva in capo alla società (*valevole anche per i soci di società di persone*).

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- **se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;**
- **se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:**
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Soci di società di persone

Regole -> analoghe a società di capitali (art. 20-*bis* del Tuir richiama criteri art. 47. c. 7).

Reddito da liquidazione dei soci di società di persone = natura di reddito d'impresa e non di dividendo -> circolare 40/2002 (§ 1.4.7) = reddito da liquidazione deve essere ridotto di quanto assoggettato ad imposizione sostitutiva in capo alla società (*valevole anche per i soci di società di persone*).

Assegnazioni -Tassazione dei soci

EFFETTI SUL BENE ASSEGNATO

Regola -> per il socio -> valore del bene = a quello assunto dalla società ai fini dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

Se la società ha individuato **l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%** in relazione:

- **al valore normale;**
- **al valore catastale;**

la determinazione della successiva plusvalenza o minusvalenza prende origine da tale valore.

Regola -> per la cessione agevolata dei beni -> costo fiscalmente riconosciuto dei beni immobili per il socio cessionario = **entità maggiore tra corrispettivo pattuito e valore normale.**

Quinquennio per le plusvalenze immobiliari -> assegnazione o la cessione agevolata = acquisto a titolo originario del bene per assegnatario o cessionario non imprenditore -> sussiste interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari (*art. 67, c. 1, lett. b), del Tuir*).


Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 1

Soggetti interessati	Società di persone Società di capitali
Beneficiari	Soci (persone fisiche e società), anche non residenti, che rivestono tale qualifica all'atto dell'assegnazione e che risultano iscritti nel libro soci, qualora prescritto, al 30.9.2015 ovvero che vengono iscritti entro il 31.1.2016 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015.
Beni assegnabili	<ul style="list-style-type: none">• Immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione di cui all'art. 43, comma 2, TUIR, <i>“non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa”</i>, ossia:<ul style="list-style-type: none">– immobili strumentali per natura (categorie catastali B, C, D, E e A/10) qualora non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività;– immobili merce;– immobili uso abitativo posseduti dall'impresa, c.d. <i>“beni patrimonio”</i>;• beni mobili iscritti in Pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'esercizio dell'attività.

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 2

Imposta sostitutiva dovuta	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> $(\text{valore normale del bene} - \text{costo fiscalmente riconosciuto del bene}) \times 8\%$ </div> <p>L'aliquota è pari al 10,5% per le società non operative in almeno 2 periodi d'imposta del triennio 2013 – 2015.</p> <p> Se a seguito dell'assegnazione sono annullate riserve in sospensione d'imposta è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.</p>																				
Valore normale del bene	Immobilie	<ul style="list-style-type: none"> Valore di mercato ex art. 9, comma 3, TUIR ovvero a richiesta della società, valore catastale applicando i seguenti moltiplicatori: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Categoria catastale immobile</th> <th style="text-align: center;">Moltiplicatore catastale (*)</th> <th style="text-align: center;">Moltiplicatore catastale (**)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A (escluso A/10) e C (escluso C/1)</td> <td style="text-align: center;">120</td> <td style="text-align: center;">126</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td style="text-align: center;">140</td> <td style="text-align: center;">147</td> </tr> <tr> <td>A/10 e D</td> <td style="text-align: center;">60</td> <td style="text-align: center;">63</td> </tr> <tr> <td>C/1 e E</td> <td style="text-align: center;">40,8</td> <td style="text-align: center;">42,84</td> </tr> <tr> <td>Terreni</td> <td style="text-align: center;">90</td> <td style="text-align: center;">112,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>(*) da applicare sulla rendita catastale rivalutata del 5% - 25% (**) da applicare sulla rendita catastale non rivalutata</p>		Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)	A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126	B	140	147	A/10 e D	60	63	C/1 e E	40,8	42,84	Terreni	90	112,50
Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)																			
A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126																			
B	140	147																			
A/10 e D	60	63																			
C/1 e E	40,8	42,84																			
Terreni	90	112,50																			
	Bene mobile registrato	Valore di mercato ex art. 9, comma 3, TUIR																			

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 3

Costo fiscalmente riconosciuto del bene	Bene plusvalente	Costo d'acquisto (aumentato delle spese incrementative) comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti	
	Bene merce	Valutato a costo specifico	costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione
		Valutato a Lifo, Fifo, costo medio	valore risultante da una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione
Versamento imposta sostitutiva	I rata → 60% entro il 30.11.2016 II rata → 40% entro il 16.06.2017		

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 4

	Riserva utilizzata	Società di capitali	Società di persone
Effetto sul socio assegnatario	Di utili	Il valore normale del bene assegnato è tassato per la parte eccedente l'importo soggetto ad imposta sostitutiva (tassazione del 40% - 49,72% se partecipazione qualificata ovvero ritenuta a titolo d'imposta del 26% se partecipazione non qualificata)	-----
	Di capitale	1. rideterminazione del costo della partecipazione: <ul style="list-style-type: none"> • incrementato della base imponibile soggetta a imposta sostitutiva • ridotto del valore normale del bene assegnato (al netto dei debiti accollati) 2. l'eventuale eccedenza negativa è tassata nei modi ordinari Se il valore del bene assegnato (di mercato / catastale) è maggiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, aumentato della base imponibile dell'imposta sostitutiva (c.d. "sottozero") l'eccedenza è tassata quale utile nei modi ordinari.	

Adempimenti

CONTABILIZZAZIONE DELL'OPERAZIONE

Procedura: iscrizione di plusvalenze

Caso -> attribuzione immobile iscritto avente costo storico di € 200.000,00 - valore di assegnazione: € 500.000,00.

1. alla delibera attribuzione dell'utile in natura:

<i>Riserva straordinaria</i>	a	<i>Debiti verso soci</i>	500.000,00
------------------------------	---	--------------------------	------------

2. all'emissione della fattura al socio -> atto dell'assegnazione:

<i>Debiti verso soci</i>	a	<i>Diversi</i>	500.000,00
	a	<i>Immobili</i>	200.000,00
	a	<i>Plusvalenze</i>	300.000,00

Adempimenti

ATTI DI ASSEGNAZIONE, CESSIONE E TRASFORMAZIONE

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%



entro il 30 novembre 2016

40%



entro il 16 giugno 2017

**Possibile la
compensazione con i
criteri di cui al D.Lgs.
241/1997**

Si rammenta che sono soggette anche

all'imposta sostitutiva nella misura del 13%

le riserve in sospensione d'imposta che vengono annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI CAPITALI

Dati inerenti a situazione iniziale

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI

Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile strumentale (*)	400.000,00	Capitale sociale	100.000,00
Crediti verso clienti	800.000,00	Versamento c/capitale	900.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	800.000,00	Riserve di utili	1.000.000,00
TOTALE ATTIVO	2.000.000,00	TOTALE PASSIVO	2.000.000,00

(*) Immobile strumentale locato (categoria D/8):

- iscritto in bilancio al valore storico al netto degli ammortamenti per € 400.000,00;
- rendita catastale pari a € 8.000,00;
- valore normale pari a € 900.000,00.

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI CAPITALI

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Valore catastale immobile	$[8.000 \times 63] = € 504.000$	-
Valore normale immobile	-	€ 900.000
Costo riconosciuto fiscalmente	€ 400.000	€ 400.000
Plusvalenza	$€ 504.000 - € 400.000 = € 104.000$	$€ 900.000 - € 400.000 = € 500.000$
Imposta sostitutiva dovuta dalla società	8% di € 104.000 = € 8.320	8% di € 500.000 = € 40.000

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI CAPITALI

Conseguenze in testa ai soci – caso riduzione riserve di utili

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Reddito in natura (lordo)	€ 504.000	€ 900.000
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 104.000	€ 500.000
Reddito in natura (socio)	€ 504.000 - € 104.000 = € 400.000	€ 900.000 - € 500.000 = € 400.000
Irpef (soci)	€ 400.000 × 49,72% × 43% = € 85.518	€ 400.000 × 49,72% × 43% = € 85.518

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI CAPITALI

Conseguenze in testa ai soci – **utilizzo integrale riserva per versamenti in conto capitale**

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Costo fiscale originario partecipazione	€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000	€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 104.000	€ 500.000
Valore assegnazione bene	€ 504.000	€ 900.000 - € 500.000 = € 400.000
Costo fiscale finale partecipazione	€ 1.000.000 + € 104.000 - € 504.000 = € 600.000	€ 1.000.000 + € 500.000 - € 900.000 = € 600.000
Imposte (soci)	0	0

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI CAPITALI

Conseguenze in testa ai soci – utilizzo in modo congiunto riserve utile e capitale

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Reddito in natura (lordo)	$€ 504.000 \times 5/9 = € 280.000$	$€ 900.000 \times 5/9 = € 500.000$
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 104.000	€ 500.000
Reddito in natura (soci)	$€ 280.000 - (€ 104.000 \times 5/9) = € 222.222$	$€ 500.000 - (€ 500.000 \times 5/9) = € 222.222$
Imposte (soci)	$€ 222.222 \times 49,72\% \times 43\% = € 47.510$	$€ 222.222 \times 49,72\% \times 43\% = € 47.510$
Costo fiscale originario partecipazione	$€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000$	$€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000$
Costo fiscale finale partecipazione	$€ 1.000.000 + (€ 104.000 \times 4/9) - (€ 504.000 \times 4/9) = € 822.222$	$€ 1.000.000 + (€ 500.000 \times 4/9) - (€ 90.000 \times 4/9) = € 822.222$

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI PERSONE

Dati inerenti a situazione iniziale

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI PERSONE			
Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile strumentale (*)	400.000,00	Capitale sociale	100.000,00
Crediti verso clienti	800.000,00	Versamento c/capitale	900.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	800.000,00	Riserve di utili	1.000.000,00
TOTALE ATTIVO	2.000.000,00	TOTALE PASSIVO	2.000.000,00

(*) Immobile strumentale locato (categoria D/8):

- iscritto in bilancio al valore storico al netto degli ammortamenti per € 400.000,00;
- rendita catastale pari a € 8.000,00;
- valore normale pari a € 900.000,00.

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI PERSONE

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Valore catastale immobile	$[8.000 \times 63] = € 504.000$	-
Valore normale immobile	-	€ 900.000
Costo riconosciuto fiscalmente	€ 400.000	€ 400.000
Plusvalenza	$€ 504.000 - € 400.000 = € 104.000$	$€ 900.000 - € 400.000 = € 500.000$
Imposta sostitutiva dovuta dalla società	$8\% \text{ di } € 104.000 = € 8.320$	$8\% \text{ di } € 500.000 = € 40.000$

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-SOCIETÀ DI PERSONE

Conseguenze in testa ai soci

Descrizione	Assegnazione valore catastale	Assegnazione valore normale
Costo fiscale originario partecipazione	€ 100.000 + € 900.000 + € 1.000.000 = € 2.000.000	€ 100.000 + € 900.000 + € 1.000.000 = € 2.000.000
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 104.000	€ 500.000
Valore assegnazione bene	€ 504.000	€ 900.000
costo fiscale finale partecipazione	€ 2.000.000 – (€ 504.000 – € 104.000) = € 1.600.000	€ 2.000.000 – (€ 900.000 – € 500.000) = € 1.600.000

se per l'assegnazione vengono utilizzate:

- riserve di utili già tassate -> socio non consegue alcun reddito, *ma si concretizza:*
- riduzione costo fiscale della partecipazione pari al valore del bene assegnato (*meno importo plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva*).

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-LIQUIDAZIONE SOCIETÀ

Dati inerenti a situazione iniziale

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI IN LIQUIDAZIONE

Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile strumentale (*)	400.000,00	Capitale sociale	100.000,00
Crediti verso clienti	800.000,00	Versamento c/capitale	900.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	800.000,00	Riserve di utili	1.000.000,00
TOTALE ATTIVO	2.000.000,00	TOTALE PASSIVO	2.000.000,00

(*) Immobile strumentale locato (categoria D/8):

- iscritto in bilancio al valore storico al netto degli ammortamenti per € 400.000,00;
- rendita catastale pari a € 8.000,00;
- valore normale pari a € 900.000,00.

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-LIQUIDAZIONE SOCIETÀ

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Valore catastale immobile	$[8.000 \times 63] = € 504.000$	-
Valore normale immobile	-	€ 900.000
Costo riconosciuto fiscalmente	€ 400.000	€ 400.000
Plusvalenza	$€ 504.000 - € 400.000 = € 104.000$	$€ 900.000 - € 400.000 = € 500.000$
Imposta sostitutiva dovuta	$8\% \text{ di } € 104.000 = € 8.320$	$8\% \text{ di } € 500.000 = € 40.000$

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI NON RIVALUTATI-LIQUIDAZIONE SOCIETÀ

Conseguenze in testa ai soci

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Reddito in natura (lordo)	€ 504.000	€ 900.000
Plusvalenza soggetta imposta sost.	€ 104.000	€ 500.000
Reddito in natura (soci)	€ 504.000 - € 104.000 = € 400.000	€ 900.000 - € 500.000 = € 400.000
Somme spettanti liquidazione	€ 1.600.000	€ 1.600.000
reddito in natura + somme spettanti	€ 400.000 + € 1.600.000 = € 2.000.000	€ 400.000 + € 1.600.000 = € 2.000.000
Costo fiscale partecipazione	€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000	€ 100.000 + € 900.000 = € 1.000.000
Reddito da liquidazione	€ 2.000.000 - € 1.000.000 = € 1.000.000	€ 2.000.000 - € 1.000.000 = € 1.000.000
Irpef (soci)	€ 1.000.000 × 49,72% × 43% = € 213.796	€ 1.000.000 × 49,72% × 43% = € 213.796

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI RIVALUTATI-SOCIETÀ DI PERSONE

Dati inerenti a situazione iniziale

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI PERSONE			
Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile (*)	2.000.000,00	Capitale sociale	600.000,00
Crediti verso clienti	20.000,00	Riserve da rivalutazione	1.408.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	180.000,00	Debiti vari	192.000,00
TOTALE ATTIVO	2.200.000,00	TOTALE PASSIVO	2.200.000,00

(*) Immobile acquistato per € 400.000 successivamente rivalutato a € 2.000.000, con iscrizione della riserva di rivalutazione in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva del 12% [12% di € 1.600.000 = € 192.000].

Si consideri pari a € 1.400.000 il valore normale al momento dell'assegnazione, conseguente alla riduzione dei valori di mercato.

Esempi procedurali

ASSEGNAZIONE IMMOBILI RIVALUTATI-SOCIETÀ DI PERSONE

Considerazioni procedurali

**Imposta
sostitutiva
plusvalenze**



non è dovuta -> valore normale di € 1.400.000,00 risulta di entità inferiore al valore fiscalmente riconosciuto del bene pari a € 2.000.000,00.

**Imposta
sostitutiva riserve
in sospensione
d'imposta**



Se, per l'assegnazione, viene utilizzato il saldo attivo di rivalutazione -> imposta sostitutiva pari al 13% di € 1.400.000,00 (pari al valore di assegnazione), per un totale di € 182.000,00.

**Situazione fiscale
soci**



Nessuna ulteriore imposizione -> imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta comprende ogni tassazione dei soci in relazione all'entità soggetta ad imposizione sostitutiva.



Trasformazioni in società semplici

Trasformazione in società semplice

CONDIZIONI PER BENEFICIARE DELLE AGEVOLAZIONI

Oggetto sociale



Trasformazione agevolata in società semplice -> consentita se le società hanno per oggetto esclusivo/principale la gestione di:

- beni immobili non strumentali per destinazione;
- beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale;

e, quindi, di regola riguarda le società immobiliari di gestione.

Caratteristiche dei soci



Attenzione -> circolare 21.5.99 n. 112/E (cap. III, Parte I, § 1) prevedeva che le agevolazioni erano limitate ai soci che già erano tali alla data di riferimento -> effetti trasformazione coinvolgono tutti i soci.

N.B.: agevolazioni operative se variano in presenza di variazione delle quote di partecipazione.

Trasformazione in società semplice

TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ

Regola -> in capo alla società:

- **imposta sostitutiva** -> 8% (o 10,5%, se la società è di comodo per due periodi d'imposta su ultimi tre) applicata a «valore normale dei beni agevolati» *meno* «costo fiscalmente riconosciuto»;
- **per i beni immobili** -> sussiste possibilità di fare riferimento utilizzare valore catastale, in luogo del valore normale, per individuare la base imponibile;
- **riserve in sospensione d'imposta nel patrimonio netto della società trasformata** -> soggette a imposta sostitutiva del 13%.

N.B.: per i beni non agevolabili (come beni materiali diversi dagli immobili), le plusvalenze sono soggette a tassazione ordinaria.

Trasformazione in società semplice

TASSAZIONE DEI SOCI - 1

**Costo fiscale della
partecipazione
detenuta**



Costo fiscalmente delle azioni o quote possedute -> comprensivo della somma assoggettata ad imposizione sostitutiva.
Maggiori valori dei beni esistenti nel patrimonio della società trasformata -> soggetti all'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%.
Tali valori non più soggetti a tassazione per la successiva cessione delle nuove partecipazioni.

**Imposta
sostitutiva e
riserve in
sospensione
d'imposta**



Costo fiscalmente riconosciuto -> incrementato da imposta sostitutiva sulle plusvalenze e da imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta.

Trasformazione in società semplice

TASSAZIONE DEI SOCI - 2

**Riserve non
ricostituite in
bilancio**



Trasformazione società di capitali si in società semplice -> effetti di cui all'art. 170, c. 4, lett. b), del Tuir = Riserve di utili non ricostituite in bilancio -> tassate nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione.

Principio non operativo per società di persone -> utili scontano imposizione per trasparenza esercizio dopo esercizio.

Trasformazione agevolata -> utili ridotti alle entità assoggettate ad imposta sostitutiva in capo alla società.

**Riserve in
sospensione
d'imposta**



Trasformazione agevolata in società semplice -> pagamento imposta sostitutiva su riserve = successivo utilizzo non fiscalmente irrilevante per società e per socio.

**Quinquennio per
plusvalenze
immobiliari**



Atto della trasformazione società -> immobili detenuti da almeno 5 anni = cessione dopo la trasformazione -> non determina plusvalenze.

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE

Dati inerenti a situazione iniziale – società di comodo

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALE DI GESTIONE IMMOBILIARE

Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile civile	200.000,00	Capitale sociale	100.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	60.000,00	Debiti vari	160.000,00
TOTALE ATTIVO	260.000,00	TOTALE PASSIVO	260.000,00

(*) Immobile di civile abitazione (categoria catastale: A/3):

- Iscrizione in bilancio al valore storico: € 200.000,00;
- Rendita catastale del bene: € 1.500,00;
- Valore normale dell'immobile: € 600.000,00.

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Valore catastale immobile	$[1.500 \times 126] = \text{€ } 189.000$	-
Valore normale immobile	-	€ 600.000
Costo riconosciuto fiscalmente	€ 200.000	€ 200.000
Plusvalenza	$\text{€ } 189.000 - \text{€ } 200.000 =$ € - 11.000	$\text{€ } 600.000 - \text{€ } 200.000 =$ € 400.000
Imposta sostitutiva dovuta	€ 0,00	$\text{€ } 400.000 \times 10,5\% =$ € 42.000

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE

Conseguenze in testa ai soci

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Costo fiscale originario partecipazione	€ 100.000	€ 100.000
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 0,00	€ 400.000
costo fiscale finale partecipazione	€ 100.000 + € 0,00 = € 100.000	€ 100.000 + € 400.000 = € 500.000

In sede di trasformazione il valore della partecipazione si incrementa della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ CON BENI RIVALUTATI

Dati inerenti a situazione iniziale

SITUAZIONE PATRIMONIALE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALE DI GESTIONE IMMOBILIARE

Attivo		Passivo e patrimonio netto	
Bene immobile civile	600.000,00	Capitale sociale	100.000,00
Disponibilità finanziarie e varie	12.000,00	Riserve di rivalutazione	352.000,00
		Debiti vari	160.000,00
TOTALE ATTIVO	612.000,00	TOTALE PASSIVO	612.000,00

(*) Immobile di civile abitazione (categoria catastale: A/3):

- Iscrizione in bilancio al valore storico: € 600.000,00;
- Rendita catastale del bene: € 1.500,00;
- Valore normale dell'immobile: € 600.000,00.

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ CON BENI RIVALUTATI

Considerazioni procedurali

**Imposta
sostitutiva
plusvalenze**



non è dovuta -> valore normale valore normale
dell'immobile coincidente con il costo fiscale.

**Imposta
sostitutiva riserve
in sospensione
d'imposta**



Riserve in sospensione d'imposta -> devono essere:

- annullate per effetto della trasformazione;
- assoggettate all'imposta sostitutiva del 13%.

In pratica, la società deve corrispondere un'imposta sostitutiva pari a
€ 45.760,00 [13% di € 352.000,00].

Esempi procedurali

TRASFORMAZIONE SOCIETÀ CON BENI RIVALUTATI

Conseguenze in testa ai soci

<i>Descrizione</i>	<i>Assegnazione valore catastale</i>	<i>Assegnazione valore normale</i>
Costo fiscale originario partecipazione	€ 100.000	€ 100.000
Plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva	€ 352.000	€ 352.000
costo fiscale finale partecipazione	€ 100.000 + € 352.000 = € 452.000	€ 100.000 + € 352.000 = € 452.000

Trasformazione in società semplice -> costo fiscale della partecipazione si incrementa delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva.

Assegnazioni e cessioni beni ai soci – imposte indirette

Assegnazioni e cessioni di immobili

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE

L'attuale disciplina **non prevede alcuna agevolazione ai fini IVA** in quanto si è voluto *“evitare che si pongano problemi di incompatibilità della norma ... con le direttive dell’Unione Europea”*.

Pertanto, l’assegnazione comporta **l’applicazione delle regole ordinarie**.

Specificamente , ai sensi dell’art. 2, comma 2, n. 6), del decreto Iva:

“costituiscono ... cessioni di beni ... le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto ...”

Circolare n. 40/E/2002 dell’Agenzia delle entrate -> sono escluse da IVA le assegnazioni di beni per i quali, all’atto dell’acquisto, la relativa imposta non è stata detratta.

Assegnazioni e cessioni di immobili

BASE IMPONIBILE

Bene assegnato	Trattamento IVA
Acquisito ante 1973	Fuori campo IVA
Acquistato da privato	
Apportato dal socio	
Acquistato con IVA non detratta al 100%	Esente IVA ex art. 10, comma 1, n. 27-quinquies, DPR n. 633/72
Acquistato con IVA detratta (in tutto o in parte)	Soggetto ad IVA se assegnato da impresa che l'ha costruito / ristrutturato entro 5 anni Esente, salvo opzione per l'imponibilità

Per i beni la cui assegnazione **rientra nel campo di applicazione dell'Iva**, al fine di verificare l'imponibilità o meno sussiste la necessità di fare riferimento all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, distinguendo i casi in cui si è presenza di un immobile abitativo o strumentale.

Assegnazioni e cessioni di immobili

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE

Regola agevolativa -> ferma restando l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, è stato previsto che l'imposta di registro, se proporzionale, è ridotta al 50%, mentre le imposte ipocatastali sono in ogni caso previste in misura fissa.

**Immobili a
destinazione
abitativa**



Imposta di registro proporzionale -> dovuta per le cessioni e le assegnazioni effettuate:

- dalle immobiliari non di costruzione (es.: immobiliari di gestione);
 - dalle società non immobiliari;
- nonché le assegnazioni di immobili di qualunque natura acquisiti senza addebito dell'Iva.

N.B.: **imposta di registro** -> esplica anche effetti nelle cessioni e nelle assegnazioni poste in essere dalle imprese costruttrici dopo 5 anni dall'ultimazione dell'immobile (se non risulta attivata l'opzione per l'imponibilità Iva).

Assegnazioni e cessioni di immobili

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE

IMMOBILI ABITATIVI – IMPOSTE INDIRETTE [regime agevolato]

<i>Società cedente o assegnante</i>	<i>Iva</i>	<i>Imposta di registro</i>	<i>Imposte ipotecarie e catastali</i>
Impresa di costruzione o ristrutturazione-ultimato intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"> • 4% se prima casa; • 10% case non A/1, A/8 o A/9; • 22% A/1, A/8, A/9 	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
Impresa di costruzione o ristrutturazione-ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
	esente senza opzione	4,5% (1% se prima casa)	€ 50,00 + € 50,00
Altri soggetti Iva diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	€ 50,00 + € 50,00
Chiunque-acquisto senza Iva (solo assegnazioni)	Fuori campo di applicazione Iva	4,5% (1% se prima casa)	€ 50,00 + € 50,00

Assegnazioni e cessioni di immobili

BASE IMPONIBILE

Regola agevolativa -> ferma restando l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, è stato previsto che l'imposta di registro, se proporzionale, è ridotta al 50%, mentre le imposte ipocatastali sono in ogni caso previste in misura fissa.

**Immobili
strumentali**



Immobili strumentali -> operazioni soggette ad imposta di registro proporzionale sono solamente le assegnazioni di fabbricati acquisiti senza addebito dell'imposta.

Per le **altre operazioni**, come regola:

- imposta di registro -> in misura fissa;
- agevolazioni per imposte ipotecaria e catastale -> dovute in misura fissa.

Assegnazioni e cessioni di immobili

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE

IMMOBILI STRUMENTALI – IMPOSTE INDIRETTE [regime agevolato]

<i>Società cedente o assegnante</i>	<i>Iva</i>	<i>Imposta di registro</i>	<i>Imposte ipotecarie e catastali</i>
Impresa di costruzione o ristrutturazione-ultimato intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
Impresa di costruzione o ristrutturazione-ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
	esente senza opzione	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
Altri soggetti Iva diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
	esente senza opzione	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
Chiunque-acquisto senza Iva (solo assegnazioni)	Fuori campo di applicazione Iva	2%	€ 200,00 + € 200,00
		4,5%	€ 50,00 + € 50,00

Assegnazioni e cessioni di immobili

BASE IMPONIBILE

Regola agevolativa -> non sono state previste agevolazioni e/o benefici per le aree fabbricabili (soggette ad Iva).

Terreni

Riduzione al 50% dell'aliquota dell'imposta di registro per:

- terreni agricoli ceduti a soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali;
- terreni non aventi né destinazione agricola, né edificabili.

Attenzione -> nella circolare 21.5.1999, n. 112/E, viene precisato che non sarebbero agevolabili i terreni agricoli utilizzati dalla società per la coltivazione e l'allevamento.

Assegnazioni e cessioni di immobili

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE


TERRENI – IMPOSTE INDIRETTE [regime agevolato]

<i>Tipologia terreni</i>	<i>Iva</i>	<i>Imposta di registro</i>	<i>Imposte ipotecarie e catastali</i>
Terreno edificabile	Imponibile (aliquota Iva 22%)	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
Terreno agricolo	Fuori campo (cessionario Iap)	€ 200,00	€ 200,00 + € 200,00
	Fuori campo (altri cessionari)	7,50%	€ 50,00 + € 50,00
Terreno non edificabile e non agricolo	Fuori campo	4,50%	€ 50,00 + € 50,00

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

EFFETTI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE

Tra i beni agevolabili sono presenti i beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale (es.: autovetture aziendali, imbarcazioni da diporto, aeromobili, ecc.).



Navi e imbarcazioni da diporto -> all'atto del relativo acquisto -> IVA interamente indetraibile a norma dell'art. 19-*bis*1 c. 1 lett. b) -> cessione o assegnazione avviene in esenzione IVA a norma dell'art. 10 c. 1 n. 27-*quinquies* DPR 633/72 -> **Assegnazione non soggetta ad IVA** -> no imposta registro fissa di € 200,00, ma imposte previste dall'art. 7 della Tariffa, Parte I, Tur;

Aeromobili -> all'atto del relativo acquisto -> IVA interamente indetraibile a norma dell'art. 19-*bis*1 c. 1 lettera a) -> **Assegnazioni soggette imposta registro fissa** di € 200,00 prevista dall'art. 4 c. 1 lett. a) n. 5) della Tariffa, Parte I, Tur;

Auto aziendali -> seguono le regole dell'art. 19-*bis*1 c. 1 lett. c) del DPR 633/72.

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

Mezzi di trasporto

Aeromobili

(art. 19-bis1, comma 1, lettera a)

Beni di lusso, navi e imbarcazioni

(art. 19-bis1, comma 1, lettera b)

Autovetture, autoveicoli e motocicli

(art. 19-bis1, comma 1, lettera c)

La lett. d) dell'art. 19-bis1 del decreto Iva prevede che l'IVA sull'**acquisto e sull'importazione di carburanti e lubrificanti** destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, al pari delle prestazioni di servizi (*prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, aventi per oggetto la produzione di beni, nonché per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili*) e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, si deve considerare **«ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore»**.

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

Regole procedurali

Per la **detraibilità dell'Iva**, assumono rilevanza le definizioni di:

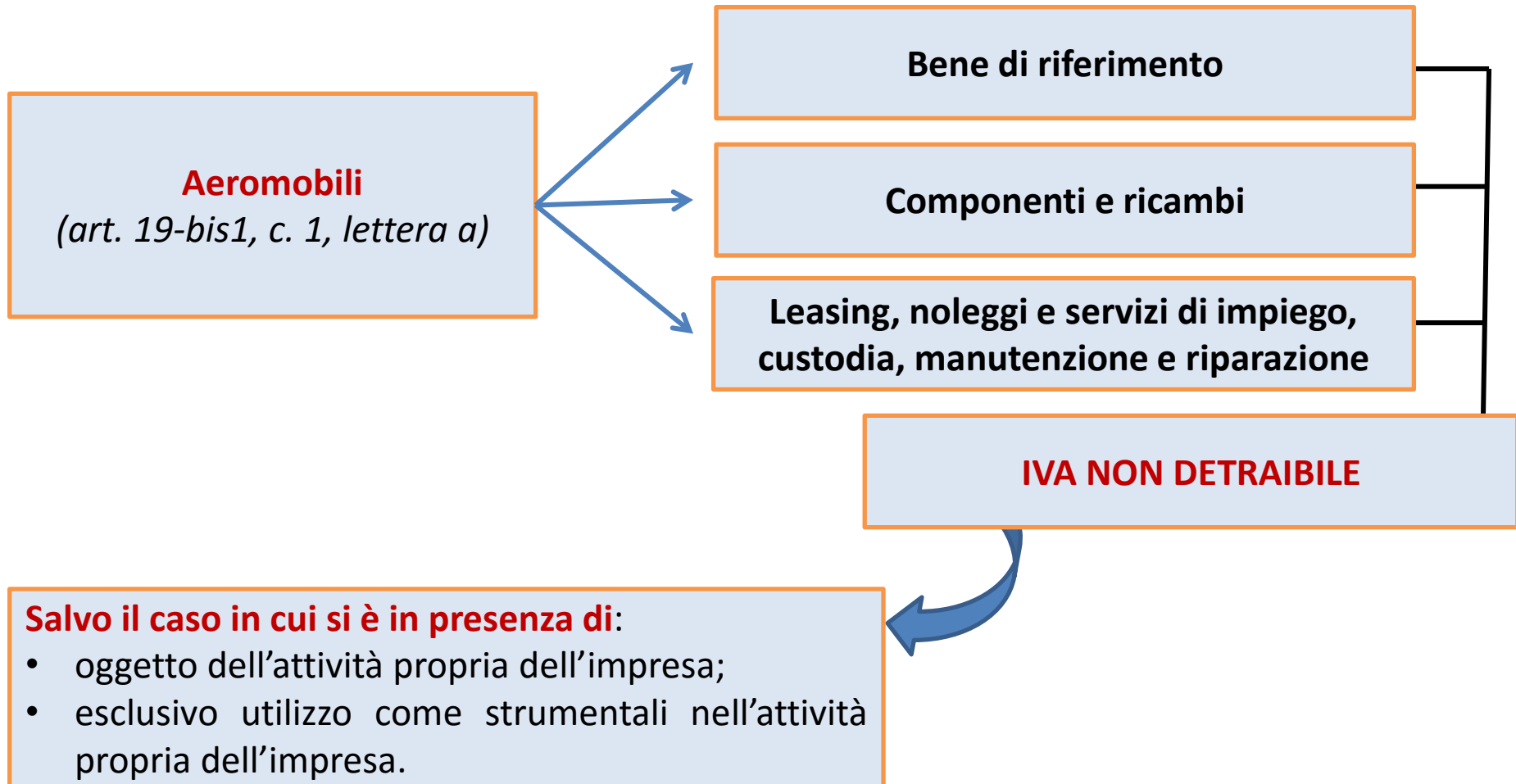
- beni oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa;
- attività propria dell'impresa.

Beni oggetto dell'attività propria dell'impresa -> sono quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria, ecc. - vedere circolare 25/364695/79).

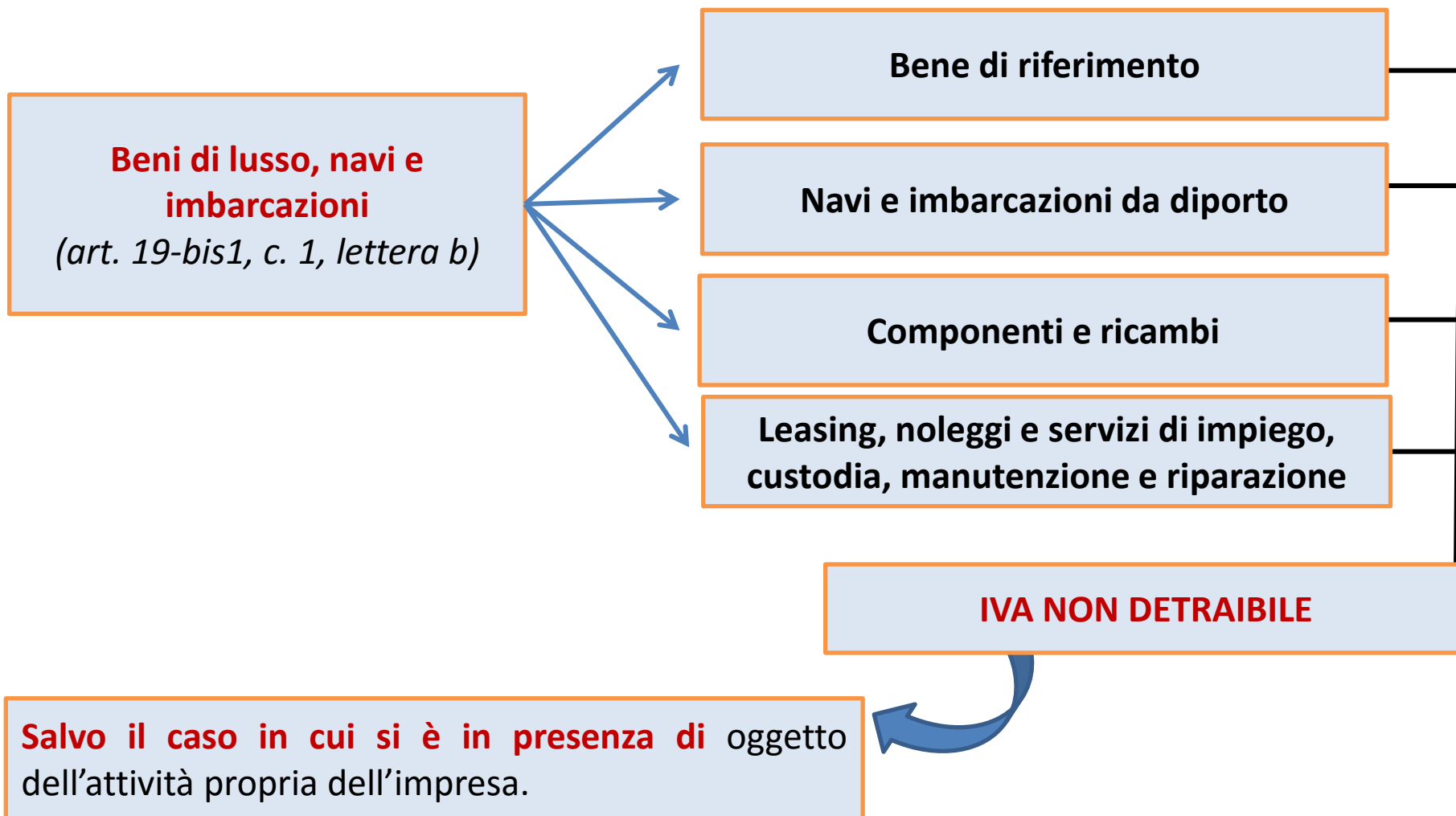
Beni strumentali utilizzati nell'attività propria dell'impresa -> sono quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività (vedere circolare 25/364695/79) -> diversamente da quelli oggetto dell'attività propria, non sono idonei a qualificare la natura dell'attività svolta.

Attività propria dell'impresa -> s'intende quella che in modo normale ed abituale viene esercitata dal soggetto Iva e, quindi, non riguarda quella posta in essere in modo occasionale o che risulta, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa (vedere circolare 25/364695/79).

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri



Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri



Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

Veicoli stradali a motore
(art. 19-bis1, comma 1,
lettera c)

La **detrazione IVA** riguarda:

- acquisto-importazione di carburanti e lubrificanti;
- locazione finanziaria e noleggio;
- manutenzione e riparazione;
- spese per componenti e ricambi;
- spese di impiego e custodia.

L'Iva inerente ai "veicoli stradali a motore", *fatta eccezione per i ciclomotori e motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 cc*, è **detraibile nella misura del 40%**, se non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione

La **detrazione nella misura del 40%** è operativa, per le autovetture ad utilizzo promiscuo, anche in assenza della prova diretta relativa all'utilizzo professionale o imprenditoriale.

Autovetture *date in uso promiscuo ai dipendenti*, con specifico corrispettivo (fatturato), sono **veicoli esclusivamente strumentali**

Limite non operativo per i veicoli stradali a motore se:

- oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- acquistati e/o importati da agenti e/o rappresentanti di commercio.

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

Veicoli stradali a motore

(art. 19-bis1, comma 1, lettera c)

Utilizzo privato da parte di agenti e rappresentanti

L'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) del decreto Iva prevede due ipotesi in cui la detrazione forfettaria del 40% non trova applicazione e cioè nel caso di:

- **veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio;**
- **veicoli oggetto dell'attività propria dell'impresa** (se acquistati da un rivenditore o da una società di noleggio).

La detrazione va parametrata all'utilizzo concreto dei veicoli nell'esercizio dell'impresa, per cui detrazione integrale all'atto dell'acquisto, ma un eventuale utilizzo privato da parte dei proprietari configura ipotesi di autoconsumo da assoggettare ad IVA in relazione al valore normale individuato con i criteri ordinari.

In alternativa, è possibile limitare la detrazione alla misura in cui detti beni o servizi risultano impiegati nell'effettuazione di operazioni soggette ad imposta o ad esse assimilate, escludendo la detrazione per la quota riferibile all'utilizzo personale, secondo criteri oggettivi (*risoluzione Agenzia delle entrate 13 febbraio 2003 n. 34/E*).

Assegnazione di beni mobili iscritti nei pubblici registri

Autovetture – acquisti e rivendite

acquisto	Iva	prima cessione	rivendita
fino al 31.12.2000	Non detrazione 100%	esente art. 10, n. 27- quinquies	regime del margine
dall'1.1.2001 al 31.12.2005	detrazione 10%	10% imponibile 90% escluso art. 30, comma 5, L. 388/00	regime del margine
	detrazione 40% (10% acquisto + 30% istanza)	40% imponibile	40% imponibile
dall'1.1.2006 al 13.9.2006	detrazione 15%	15% imponibile 85% escluso art. 30, c. 5, L. 388/00	regime del margine
	detrazione 40% (15% acquisto + 25% istanza)	40% imponibile	40% imponibile
dal 14.9.2006 al 27.6.2007	inerenza	principio di simmetria	principio di simmetria
dal 28.6.2007	detrazione 40%	40% imponibile	40% imponibile

Trasformazione in società semplice

IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

IVA-IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

- > **sostanziale equivalenza tra trasformazione in società semplice e l'assegnazione agevolata.**
- > **presenza di immobili nel compendio della società che si trasforma -> concretizza la destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**
Ai fini IVA -> applicazione dell'imposta – come per l'assegnazione dei beni + rettifica detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva (nei casi obbligatori),

IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

Trasformazione in società semplice -> soggettata a:

- imposta di registro;
- imposta ipotecaria
- e:
- imposta catastale;

in misura fissa.

(vedere circolare 21.5.99 n. 112/E, cap. III, Parte II, § 2).

Esemplificazioni – imposte indirette

ASSEGNAZIONE DI IMMOBILE STRUMENTALE

Caso -> immobile strumentale: categoria D/8;

- valore storico al netto degli ammortamenti: € 400.000,00;
- rendita catastale: € 8.000,00, da cui valore catastale: € 504.000,00 (€ 8.000,00 x 63);
- valore venale: € 900.000,00.

INCIDENZA IMPOSTE INDIRETTE – ASSEGNAZIONE IMMOBILE STRUMENTALE

<i>tributo</i>	<i>Imponibile IVA (per obbligo o per opzione)</i>	<i>Esente IVA</i>	<i>Fuori campo IVA</i>
Iva	€ 900.000 x 22% = € 198.000	Esente	Fuori campo
Imposta di registro	€ 200	€ 200	<i>valore catastale: € 504.000 x 2% = € 10.080; valore venale: € 900.000 x 2% = € 18.000.</i>
Ipotecarie e catastali	€ 200 + € 200	€ 200 + € 200	€ 200 + € 200

Esemplificazioni – imposte indirette

ASSEGNAZIONE DI IMMOBILE ABITATIVO-PRIMA CASA

Caso -> immobile abitativo: categoria A/2;

- valore storico: € 400.000,00;
- rendita catastale: € 8.000,00, da cui valore catastale: € 924.000,00 (€ 8.000,00 x 115,5);
- valore venale: € 900.000,00.

INCIDENZA IMPOSTE INDIRETTE – ASSEGNAZIONE IMMOBILE ABITATIVO-PRIMA CASA

<i>tributo</i>	<i>Imponibile IVA (per obbligo o per opzione)</i>	<i>Esente IVA</i>	<i>Fuori campo IVA</i>
Iva	€ 900.000 x 4% = € 36.000	Esente	Fuori campo
Imposta di registro	€ 200	€ 924.000 x 1% = € 9,240	€ 924.000 x 1% = € 9,240
Ipotecarie e catastali	€ 200 + € 200	€ 50 + € 50	€ 50 + € 50

Esemplificazioni – imposte indirette

ASSEGNAZIONE DI IMMOBILE ABITATIVO

Caso -> immobile abitativo: categoria A/1;

- valore storico: € 400.000,00;
- rendita catastale: € 8.000,00, da cui valore catastale: € 1.008.000,00 (€ 8.000,00 x 126);
- valore venale: € 900.000,00.

INCIDENZA IMPOSTE INDIRETTE – ASSEGNAZIONE IMMOBILE ABITATIVO

<i>tributo</i>	<i>Imponibile IVA (per obbligo o per opzione)</i>	<i>Esente IVA</i>	<i>Fuori campo IVA</i>
Iva	€ 900.000 x 22% = € 198.000	Esente	Fuori campo
Imposta di registro	€ 200	€ 1.008.000 x 4,50% = € 45.360	€ 1.008.000 x 4,50% = € 45.360
Ipotecarie e catastali	€ 200 + € 200	€ 50 + € 50	€ 50 + € 50

Esemplificazioni – imposte indirette

ASSEGNAZIONE AREA EDIFICABILE

Caso -> assegnazione area edificabile - valore venale terreno: € 800.000,00.
(Esclusa, per i terreni edificabili, la valutazione automatica per base imponibile dell'imposta di registro)

INCIDENZA IMPOSTE INDIRETTE – ASSEGNAZIONE DI AREA EDIFICABILE

<i>tributo</i>	<i>Imponibile IVA</i>	<i>Fuori campo IVA</i>
Iva	€ 800.000 x 22% = € 176.000	Fuori campo
Imposta di registro	€ 200	€ 800.000 x 4,50% = € 36.000
Ipotecarie e catastali	€ 200 + € 200	€ 50 + € 50



Estromissione beni strumentali dell'imprenditore individuale

Condizioni regole e modalità procedurali

COMMA 121 DELL'ART. 1 DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

L'imprenditore individuale che

alla data del 31 ottobre 2015

possiede beni immobili strumentali di cui all'art. 43, comma 2, del Tuir, può,

entro il 31 maggio 2016,

optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8% della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120.

Condizioni regole e modalità procedurali

CONDIZIONI PER L'ESTROMISSIONE

Essere imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2015 e possedere beni immobili strumentati (di cui all'art. 43, c, 2, del Tuir).

Possedere la qualifica di imprenditore individuale alla data del 1° gennaio 2016, con esclusione del soggetto titolare di unica azienda concessa in affitto.

Beni immobili interessati:

- **acquistati ante 1992** -> immobili strumentali per destinazione erano relativi all'impresa, anche se non presenti nell'inventario -> immobili strumentali considerati inerenti all'impresa solo se riportati nell'inventario;
- **acquistati dal 1992** -> immobili strumentali per destinazione e per natura -> sono inerenti all'impresa individuale solo se presenti nell'inventario.

Condizioni regole e modalità procedurali

SOGGETTI INTERESSATI

➔ L'estromissione agevolata può essere effettuata dai soggetti che al 31.10.2015 risultano **in possesso della qualifica di imprenditore individuale e la mantengono fino all'1.1.2016** (data di effetto dell'estromissione), comprese le imprese che alle predette date sono in liquidazione.

➔ **Non possono avvalersi dell'agevolazione -> coloro per i quali alla data dell'1.1.2016 la qualifica di imprenditore è venuta meno -> es.: cessata l'attività con conseguente chiusura della partita IVA dal 31.12.2015.**

Agevolazione **preclusa** a:

- imprenditore individuale che ha concesso **l'unica azienda in affitto / usufrutto** prima dell'1.1.2016 (*per durata dell'affitto / usufrutto la qualifica di imprenditore risulta "sospesa"*);
- **unico socio di una società di persone** che non ha provveduto alla ricostituzione della pluralità dei soci e non ha "trasformato" la società in ditta individuale alla data del 31.10.2015.

Condizioni regole e modalità procedurali

IMMOBILI CHE POSSONO ESSERE ESTROMESSI

Immobili strumentali per destinazione

Immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla categoria catastale.

Compresi quelli utilizzati in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'attività.

Immobili strumentali per natura

Immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10

Compresi quelli non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o anche se **dati in locazione o comodato a terzi.**

Immobili strumentali in leasing

Ris. 8.5.2008, n. 188/E -> estromissione esclusa per gli immobili in leasing -> dal contratto non si determina il possesso del bene ma solamente la sua mera detenzione.

Estromissione possibile se riscattato prima del 31.10.2015.

Condizioni regole e modalità procedurali

IMMOBILI CHE POSSONO ESSERE ESTROMESSI

**Verifica
strumentalità del
bene**

strumentalità dell'immobile -> deve essere verificata al 31.10.2015
-> se lo stesso, dopo il 31.10.2015, è stato concesso in uso a terzi -> sussiste possibilità di procedere all'estromissione.

**Immobili
strumentali per
natura o per
destinazione
relativi
all'impresa**

art. 65, comma 1, del Tuir -> immobili strumentali per natura o per destinazione **si considerano inerenti all'impresa:**

- **per i soggetti in contabilità ordinaria**, se iscritti nell'inventario;
- **per i soggetti in contabilità semplificata**, se risultanti dal registro dei beni ammortizzabili.

Attenzione -> fino al 31.12.1991:

- **immobili strumentali per destinazione** -> sempre ritenuti relativi all'impresa, anche se non riportati nell'inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili);
- **immobili strumentali per natura** -> necessaria l'indicazione nell'inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili).

Condizioni regole e modalità procedurali

IMMOBILI CHE POSSONO ESSERE ESTROMESSI

Agenzia delle Entrate circolare 15.4.2008, n. 39/E:

- **immobili strumentali per natura** -> possono essere estromessi **solo se risultano dall'inventario (o dal registro dei beni ammortizzabili);**
- **immobili strumentali per destinazione:**
 - **se acquistati fino al 31.12.1991** possono essere estromessi anche se non risultano dall'inventario (o dal registro dei beni ammortizzabili). Tali immobili continuano ad essere **considerati relativi all'impresa** e possono essere estromessi se al 31.10.2015 erano utilizzati come beni strumentali;
 - **se acquistati dall'1.1.1992** possono essere estromessi **solo se risultano dall'inventario (o dal registro dei beni ammortizzabili).**

N.B.: immobili che non risultano dai predetti libri / registri -> non possono essere estromessi in quanto **non sono considerati relativi all'impresa**, ma appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore (*analogamente ai beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa*).

Condizioni regole e modalità procedurali

IMMOBILI CHE POSSONO ESSERE ESTROMESSI

L'estromissione può riguardare anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione (ad esempio, con il coniuge), limitatamente alla quota di spettanza dell'imprenditore stesso.

Fattispecie	Estromissione	Condizioni
Immobile strumentale per natura (A, B, C, D, E, A/10)	Sì (*)	<ul style="list-style-type: none">• anche se locato o concesso in uso a terzi• solo se risultante dall'inventario (o registro beni ammortizzabili)
Immobile strumentale per destinazione (qualsiasi categoria catastale)	Sì (*)	<ul style="list-style-type: none">• solo se utilizzato direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa• se risultante dall'inventario (o registro beni ammortizzabili), qualora acquistato dal 1992
Bene merce	No	
Immobile non strumentale né per natura né per destinazione (ad esempio, fabbricato abitativo locato)	No	

(*) Se l'immobile è in comunione, l'estromissione riguarda solo la quota riferibile all'imprenditore.

Condizioni regole e modalità procedurali

TERMINI E CASI PARTICOLARI

Opzione -> entro il 31 maggio 2016 con effetto dall'1 gennaio 2016.

Si ritiene sufficiente il **comportamento concludente dell'imprenditore** che pone in essere gli adempimenti che dimostrano la volontà di escludere i beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (es.: contabilizzazione).

**Immobili concessi
in locazione**



Possono essere estromessi i beni immobili concessi in locazione dopo il 31 ottobre 2015.

**Erede del
*de cuius***



Possono essere estromessi i beni immobili a patto che l'erede abbia continuato l'attività del *de cuius* in forma individuale.

Donatario



Possono essere estromessi i beni immobili a patto che il donatario abbia continuato l'attività del donante in forma individuale.

Condizioni regole e modalità procedurali

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Con **comportamento concludente** -> estromissione = versamento dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF / IRAP pari all'**8%** della **differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto** dell'immobile da estromettere.

$$\text{Imposta sostitutiva (IRPEF / IRAP)} = \left(\text{Valore normale} - \text{Costo fiscalmente riconosciuto} \right) \times 8\%$$

Attenzione -> estromissione anche nel caso in cui il **valore normale risulta pari o inferiore al valore fiscalmente riconosciuto** cioè
base imponibile pari a zero o negativa.

Nel qual caso *“il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole”*.

Condizioni regole e modalità procedurali

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Si rendono operative le medesime regole previste per l'assegnazione (anche per quanto attiene l'individuazione della base imponibile).

Imposta sostitutiva dovuta sulla differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto = base imponibile



Aliquota imposta
sostitutiva
8%

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%



entro il 30 novembre 2016

40%



entro il 16 giugno 2017

**Possibile la
compensazione con i
criteri di cui al D.Lgs.
241/1997**

Sintesi incidenza dell'Iva

ESTROMISSIONE AGEVOLATA FABBRICATI ABITATIVI

Imprenditore individuale	Estromissione	Regime IVA	Aliquota
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile	10% 4% se prima casa 22% se abitazione "di lusso"
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Esente	---
		Imponibile per opzione	10% 4% se prima casa 22% se abitazione "di lusso"
Qualsiasi	Qualsiasi immobile	Esente	---

ESTROMISSIONE AGEVOLATA FABBRICATI STRUMENTALI

Imprenditore individuale	Estromissione	IVA	Aliquota
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile	22% o 10%
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Esente	---
		Imponibile per opzione	22% o 10%
Qualsiasi	Qualsiasi immobile	Esente	---
		Imponibile per opzione	22% o 10%



***Grazie
per l'attenzione
prestata***

Giancarlo Modolo – Milano

Email -> giancarlo.modolo@studiomodolo.it