
Circolare di studio n. 17/2017

Periodo 16 - 30 Settembre 2017

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524
06.8719.8259
Fax 06.6449.0327
gianluca@mollichella.com

Sommario

Bene a sapersi.....	3
Calendario dei prossimi adempimenti fiscali tra proroghe e differimenti.....	3
Conseguenze in capo ai soci delle assegnazioni o delle cessioni agevolate.....	6
Assegnazione agevolata dei beni e recesso del socio di società di persone.....	8
Rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo Iva.....	8
Assegnazione e cessione agevolata di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto..	9
Imposta di registro applicabile alle assegnazioni e cessioni agevolati di beni.....	9
Effetti fiscali dell'assegnazione e della cessione agevolata e non elusività conseguente.....	10
Codici tributo per il versamento, mediante modello F24, delle imposte sostitutive.....	11
Agenda.....	12
Scadenario dall' 16 al 30 Settembre 2017.....	12
Indici & dati.....	20
Tassi degli interessi di mora ritardati pagamenti nelle transazioni commerciali.....	20
Schede operative.....	21
Analisi della fiscalità indiretta nelle operazioni di autoconsumo e di cessione agevolate.....	21
Adempimenti dei contribuenti per la correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale.....	27
Adempimenti dei contribuenti per la correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale.....	27
Decisioni e maggioranze nelle delibere di condominio in seconda convocazione.....	28
Dossier Casi e Contabilità.....	31
Trattamento contabile e fiscale delle assegnazioni dei beni ai soci.....	31
Requisito del controllo e utili da partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato anche speciale.....	34
Come individuare i regimi fiscali privilegiati, anche speciali, della società controllata estera.....	36

Bene a sapersi

Calendario dei prossimi adempimenti fiscali tra proroghe e differimenti

I differimenti e/o le proroghe dei termini degli adempimenti, magari accordati in prossimità della scadenza solamente con un semplice “comunicato stampa”, non generano più sorpresa o meraviglia per i contribuenti.

Infatti, a dimostrazione, è passata, per così dire, quasi inosservata la modifica dei termini di versamento:

– del saldo delle somme dovute per l’anno 2016;

e:

– del primo acconto 2017;

riguardanti:

- le imposte sui redditi (Irpef o Ires), IRAP e inerenti addizionali;
- le imposte sostitutive (comprese quelle inerenti ai regimi forfetario o di vantaggio);
- la cedolare secca;
- l’acconto del 20% per i redditi a tassazione separata;
- l’Ivie;
- l’Ivafe;

e:

- i contributi previdenziali;

nonché anche:

- i contributi dovuti per la gestione separata Inps;
- i contributi previdenziali dovuti alla Cipag;
- i contributi previdenziali Ivs;
- il diritto camerale per l’anno in corso (il cui termine fa riferimento a quello previsto per il primo acconto delle imposte sui redditi).

La scadenza prevista, fissata per la corresponsione delle somme dovute *in unica soluzione* o, per coloro che desiderato rateizzare, della *prima rata*, per disposto dell’art. 7-quater, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, entro il 30 giugno 2017 o entro il 31 luglio 2017 (in quanto il giorno 30 cade di domenica) con la maggiorazione dello 0,40%.

Invitando a valutare quanto segue con attenzione, non per spirito di polemica, si pone in evidenza che con il decreto del presidente del consiglio dei ministri del 3 agosto 2017 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 17 agosto 2017, n. 191), è stato disposto che:

- i contribuenti titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo di cui all’art. 53, comma 1, del Tuir, tenuti entro il 30 giugno 2017 ai versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive e da quelle in materia di imposta sul valore aggiunto con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d’interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo, effettuano i predetti versamenti:
 - a) entro il 20 luglio 2017, senza maggiorazione;
 - b) dal 21 luglio 2017 al 21 agosto 2017, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- le medesime modalità si rendono operative anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del Tuir.

Altre scadenze e altre proroghe sono state accordate, tanto che in un noto quotidiano è stato recentemente affermato che “Una proroga non si nega a nessuno. Basta chiedere”. Ma poi, siamo certi di avere effettivamente in evidenza tutte le future scadenze legate al differimento di un adempimento.

Cercando di fare chiarezza, senza pretesa di completezza, considerati i diversi comunicati stampa, decreti e affermazioni rilasciate, di seguito, viene schematizza il quadro delle proroghe agli ordinari termini di scadenza (*auspicando nella loro definitività*).

Differimento dal 16/18 settembre 2017 al 28 settembre 2017	
<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
SPESOMETRO PRIMO SEMESTRE 2017	Con il comunicato stampa 1° settembre 2017 del Mef è stato posticipato dal 16 settembre al 28 settembre 2017 il termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al primo semestre del 2017.

Differimento dal 31 luglio 2017 al 31 ottobre 2017	
<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
DICHIARAZIONE SOSTITUTI D'IMPOSTA: MODELLO 770/2017	Con l'art. 1, lettera a), del Dpcm 28 luglio 2017 viene disposto che l'invio della dichiarazione dei sostituti d'imposta, di cui all'art. 4, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, relativa all'anno 2016, da presentare in via telematica, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, commi 2 -bis e 3, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, deve avvenire entro il 31 ottobre 2017.
CERTIFICAZIONE UNICA 2017 PER IL 2016 SENZA DATI RIGUARDANTI IL MODELLO 730/2017	Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 7 aprile 2017, n. 8, al punto 21.4, viene precisato che con "le circolari n. 6/E/2015 e n. 12/E/2016, diramate in relazione ai primi anni di invio delle certificazioni, è stato chiarito che la trasmissione delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili mediante il modello 730, può avvenire anche successivamente alla data del 7 marzo prevista dall'art. 4, comma 6-ter, del DPR n. 322 del 1998, senza applicazione di sanzioni. Al riguardo, al fine di semplificare gli adempimenti degli operatori connessi alla trasmissione della Certificazione Unica e in aderenza ai chiarimenti forniti con le menzionate circolari, si ritiene che l'invio delle Certificazioni Uniche che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata (come i redditi di lavoro autonomo non occasionale redditi esenti) può avvenire anche successivamente al 7 marzo senza l'applicazione di sanzioni, purché entro il termine di presentazione dei quadri riepilogativi (ST, SV, SX, SY) del modello 770".

Differimento dal 31 luglio 2017 al 30 settembre 2017/2 ottobre 2017 (30 settembre 2017 cade di sabato)	
<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
VOLUNTARY DISCLOSURE-BIS: PRESENTAZIONE ISTANZA	Con il Dpcm 28 luglio 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 181, del 4 agosto 2017, è stato prorogato al 30 settembre 2017 il termine per aderire alla Voluntary disclosure bis. La scadenza fissata in un primo momento per il 31 luglio 2017, beneficia del differimento formalmente al 30 settembre 2017, che, però, essendo un sabato, sposta il termine a lunedì 2 ottobre 2017.

Differimento dal 30 settembre 2017 al 31 ottobre 2017	
<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>

DICHIARAZIONE MODELLO IRAP 2017	<p>Con l'art. 1, lettera b), del Dpcm 28 luglio 2017 viene disposto che l'invio delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive:</p> <ul style="list-style-type: none"> – dei soggetti indicati nell'art. 2, del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, con termini di presentazione dal 1 luglio 2017 ed entro il 30 settembre 2017; – dei soggetti di cui al comma 1-bis dell'art. 83 del Tuir, con termini di presentazione dal 1° luglio 2017 ed entro il termine di cui all'art. 13-bis, del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19; deve avvenire entro il 31 ottobre 2017.
DICHIARAZIONE MODELLO REDDITI 2017	

Differimento dal 29 ottobre 2017 (90 giorni dopo il 31 luglio 2017) al 29 gennaio 2018 (90 giorni dopo il 31 ottobre 2017)

<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
DICHIARAZIONE TARDIVA SOSTITUTI D'IMPOSTA: MODELLO 770/2017	<p>Si deve considerare tardiva e non omessa l'adempimento dichiarativo presentato entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario.</p> <p>Si rammenta che tale tardività può essere sanata inviando il modello entro il 29 gennaio 2018 e corrispondendo una sanzione amministrativa ridotta a € 25,00 (1/10 del minimo di € 250,00) in virtù del ravvedimento operoso (ex art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), tenendo presente che la sanzione deve essere versata per ciascuna dichiarazione tardiva.</p>

Differimento dal 29 dicembre 2017 (90 giorni dopo il 30 settembre 2017) al 29 gennaio 2018 (90 giorni dopo il 31 ottobre 2017)

<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
DICHIARAZIONE TARDIVA MODELLO IRAP 2017	<p>Si deve considerare tardiva e non omessa l'adempimento dichiarativo presentato entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario.</p> <p>Si rammenta che tale tardività può essere sanata inviando il modello entro il 29 gennaio 2018 e corrispondendo una sanzione amministrativa ridotta a € 25,00 (1/10 del minimo di € 250,00) in virtù del ravvedimento operoso (ex art. 13 del D.Lgs. 471/1997), tenendo presente che la sanzione deve essere versata per ciascuna dichiarazione tardiva.</p> <p>Dopo aver versato la sanzione per la tardiva presentazione della dichiarazione e inviato il modello per adempiere all'adempimento, è necessario anche verificare se dalla dichiarazione emergono imposte da versare. In tal caso le somme dovute devono essere corrisposte con le sanzioni ridotte previste per il ravvedimento operoso e i relativi interessi al tasso legale.</p>
DICHIARAZIONE TARDIVA MODELLO REDDITI 2017	

Differimento dal 2 gennaio 2018 (31 dicembre cade di domenica) al 31 gennaio 2018

<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
LIBRO INVENTARI: COMPILAZIONE E SOTTOSCRIZIONE	<p>Ai sensi dell'art. 2217 del codice civile:</p> <ul style="list-style-type: none"> – la redazione annuale del libro inventari deve avvenire entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, tenendo presente che nello stesso

	<p>devono risultare indicate analiticamente tutte le attività e le passività dell'impresa alla data di chiusura dell'esercizio;</p> <p>– la sottoscrizione dell'inventario da parte dell'amministratore o dell'imprenditore individuale, entro il termine di redazione.</p>
<p>STAMPA REGISTRI CONTABILI TENUTI CON SISTEMI MECCANOGRAFICI</p>	<p>L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione 10 aprile 2017, n. 46/E, richiamando l'art. 3, comma 3, del D.M. 17 giugno 2014, che rinvia all'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazione, dalla L. 8 agosto 1994, n. 489, specifica che la conservazione dei documenti informatici, ai fini della rilevanza fiscale, deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, da intendersi in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, con il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.</p> <p>Ne deriva, conseguentemente, che il termine di riferimento per procedere alla stampa e conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche se i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva siano disallineati.</p>

<i>Differimento dal 29 gennaio 2018 (120 giorni dopo il 30 settembre 2017) al 28 febbraio 2018 (120 giorni dopo il 31 ottobre 2017)</i>	
<i>Adempimento</i>	<i>Riferimento operativo e/o normativo</i>
<p>MODIFICA ORIGINARIA RICHIESTA DI RIMBORSO- DICHIARAZIONE MODELLO IRAP 2017</p>	<p>Per disposto dell'art. 2, comma 8-ter, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, sussiste la possibilità di procedere alla presentazione di una dichiarazione integrativa allo scopo di modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta</p>
<p>MODIFICA ORIGINARIA RICHIESTA DI RIMBORSO- DICHIARAZIONE MODELLO REDDITI 2017</p>	<p>della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.</p> <p>Tale dichiarazione deve essere inviata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.</p>

Conseguenze in capo ai soci delle assegnazioni o delle cessioni agevolate

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 16 settembre 2016, n. 37/E, è stato puntualizzato che:

- *il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%*, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione e, quindi, gli effetti sono definitivi e liberatori anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

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

L'irrelevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13% dalla società si rende applicabile sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio.

La riserva in sospensione d'imposta, infatti, nasce (ordinariamente) a seguito di una precedente legge di rivalutazione beneficiata dalla società, la quale (legittimamente) ha optato per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (attribuendo, quindi, rilevanza fiscale alla rivalutazione) senza optare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva utile a "liberare" la riserva (che, quindi, è rimasta in sospensione d'imposta).

Considerato che la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (nella precedente rivalutazione) corrisponde sostanzialmente alla riserva in sospensione d'imposta, è necessario che la stessa base imponibile non sia considerata due volte.

Ne deriva, a titolo meramente indicativo, che i soci delle società di persone non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, ossia una prima volta al momento della rivalutazione, quando la società ha versato l'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni, ed una seconda volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta;

- *per quanto attiene all'entità dei dividendi tassabili*, è necessario tenere in considerazione che il socio di società di capitali assegnatario deve necessariamente assoggettare a tassazione come dividendo il valore normale o catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società.

In altri termini, il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, è tenuto ad assoggettare a tassazione come dividendo il valore normale o catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale o catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,50%);
- dall'entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%);
- *se in capo al socio della società di persone il valore normale o catastale del bene assegnato risulta di entità maggiore del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione*, sul differenziale negativo trovano applicazione le ordinarie regole di tassazione. Infatti, *nelle società di persone*, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, l'irrilevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata.

Il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti (pari in questo caso al valore normale o catastale del bene preso a riferimento dalla società), deve incrementare lo stesso dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva.

Da quanto accennato si deduce che se si verifica in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale o catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società).

A tale differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso, pertanto, non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti.

La medesima modalità di tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi anche nel caso in cui l'assegnazione risulti posta in essere da una *società in contabilità semplificata*, in quanto si tratta di un reddito che assume la natura di utile.

Inoltre, con l'Agenzia delle entrate con la risoluzione 17 ottobre 2016, n. 93, rispondendo a uno specifico quesito, ha puntualizzato che l'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile.

Tale convincimento trova la sua ragion d'essere nella ratio della norma, diretta ad offrire l'opportunità, tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice, di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli. Pertanto, poiché il regime agevolativo in argomento è finalizzato alla fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili. Alla luce di ciò, risulta di tutta evidenza che *l'assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi*, non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Assegnazione agevolata dei beni e recesso del socio di società di persone

La disciplina dell'assegnazione agevolata si rende operativa a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nelle ipotesi di:

- recesso;
- riduzione del capitale esuberante;
- liquidazione.

Per quanto attiene al *recesso del socio di società di persone*, l'importo corrisposto al socio risulta costituito da due componenti, di cui:

- una costituisce il rimborso della quota di capitale sociale;
- e:
- l'altra rappresenta il riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio (cosiddetta "differenza da recesso").

In merito, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 25 febbraio 2008, n. 64/E, ha chiarito che il rimborso del valore nominale della partecipazione non ha rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società, mentre la "differenza da recesso" costituisce un componente negativo fiscalmente rilevante per la società, in quanto tale differenza risulta originata da plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo il recesso del socio e che, quindi, costituiranno oggetto di tassazione in capo ai restanti soci, per trasparenza, nel momento di effettivo realizzo, anche se l'importo liquidato al socio recedente per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione costituisce in capo allo stesso una quota di reddito imponibile.

Così operando, la società evita una doppia tassazione sullo stesso reddito (una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti) consentendo la deducibilità, in capo alla società, della "differenza da recesso" nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota.

La conclusione di deducibilità predetta si fonda sul presupposto che la società procede a liquidare al socio che recede un importo in denaro e che, quindi, il plusvalore latente, liquidato allo stesso, rimane insito nel patrimonio sociale anche dopo il recesso.

Infatti, nell'ipotesi in cui la società proceda all'assegnazione agevolata di un bene al socio che recede, il plusvalore latente relativo al bene assegnato - assoggettato a tassazione in misura agevolata - non resta nel patrimonio della società. Ne consegue, quindi, che su tale plusvalore non si realizza un fenomeno di doppia tassazione sui soci rimanenti che giustifichi il riconoscimento di un costo in capo alla società.

Rettifica della detrazione per le assegnazioni fuori campo Iva

La rettifica della detrazione Iva deve necessariamente risultare operata, non solamente per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo Iva, in quanto le assegnazioni possono riguardare beni ammortizzabili.

L'obbligo di operare la rettifica dell'Iva detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali deve essere operata dipende dal "regime" applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione e dalla

circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni).

Tale rettifica della detrazione, espressamente prevista dall'art. 19-bis2 del decreto Iva, deve essere operata anche in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio relativi agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purché si tratti di interventi aventi natura incrementativa del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità, non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche, come detto, per quelle fuori campo Iva, limitatamente all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che non hanno esaurito la loro utilità) operati sul bene immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

Assegnazione e cessione agevolata di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto

Per beneficiare della disciplina della cessione agevolata è necessario che:

- i soci risultino iscritti nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015, tenendo presente che, al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, ha chiarito che, 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, tra cui l'atto di trasferimento della partecipazione;
- tra i beni assegnabili in modo agevolato non rientrano i singoli diritti, quali:
 - quelli reali afferenti i beni medesimi (es.: usufrutto, nuda proprietà);
 - oppure:
 - quelli edificatori;in quanto "non beni" e, quindi, ritenuti non rientranti nell'ambito dell'oggetto di assegnazione o cessione agevolata.

Tuttavia, la società ha la possibilità di beneficiare della disciplina agevolativa quando:

- è titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e si liberi del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio;
- detiene la piena proprietà del bene e procede a liberarsi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).

Imposta di registro applicabile alle assegnazioni e cessioni agevolate di beni

Le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili:

- alle assegnazioni;
e/o:
- alle cessioni;

agevolate dei beni ai soci, per espresso disposto normativo, sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

L'agevolazione della riduzione alla metà trova, dunque, applicazione solo con riferimento alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro con la conseguenza che l'imposta minima deve, comunque, risultare applicata nella misura ordinaria prevista.

Per le assegnazioni o per cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro, l'imposta minima di registro trova, quindi, applicazione nella misura di € 1.000,00.

Ai fini della determinazione della base imponibile delle operazioni in argomento trovano applicazione anche ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del cosiddetto "valore normale".

Conseguentemente, nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.

In assenza di specifica previsione normativa, al riguardo, si deve, invece, ritenere che l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non possa essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro.

Ne deriva, di conseguenza, ribadendo il concetto accennato, che l'imposta di registro può trovare operatività pratica sul valore catastale, tramite apposita opzione, solamente se la scelta risulta posta in essere anche ai fini dell'individuazione dell'imposta sostitutiva delle imposte dirette, in quanto non può essere consentita un'opzione diversa e autonoma operativa solamente per l'imposta di registro.

In ogni caso, sussiste la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore.

Effetti fiscali dell'assegnazione e della cessione agevolata e non elusività conseguente

Il regime agevolativo previsto per l'assegnazione - *che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva sulla plusvalenza* - trova applicazione anche nei casi di cessione dei beni ai soci, in quanto si potrebbe generare una plusvalenza contabile o un differenziale positivo di reddito (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio, potrebbe confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto.

La distribuzione di tali riserve:

- *per le società di persone*, determina la riduzione del costo fiscale della partecipazione che in precedenza si era incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva;
- *per le società di capitali*, risulterà tassata con le regole ordinarie previste per i dividendi in capo ai soci percettori al netto dell'importo della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.

Allo stesso modo del caso di assegnazione di beni merce, anche nella cessione se i componenti di reddito rilevati in contabilità (ricavi e costi) danno all'emersione di un risultato negativo, che assume rilevanza ai fini Ires e Irap, tenendo presente che nell'ipotesi di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali si rende operativa l'imposta sostitutiva.

Diversamente da quanto avviene nel caso di assegnazione di beni diversi da quelli merce, nel caso in cui emerga una minusvalenza a conto economico tale componente di reddito assume rilevanza ai fini Ires e Irap, in quanto, nei casi di cessione, per la determinazione dell'imposta sostitutiva assume rilevanza il corrispettivo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale o catastale dei beni ceduti.

In altri termini, mentre nell'ipotesi di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale o catastale dei beni, nel caso di cessione tali valori (normale o catastale) assumono rilevanza solamente se di entità superiore al corrispettivo.

Inoltre, a differenza dell'assegnazione - in cui il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale o catastale preso a riferimento dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva - nella cessione il costo fiscalmente riconosciuto del bene è per il soggetto cessionario pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

In pratica, la scelta tra l'assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società, in relazione alla diversa natura delle due operazioni.

Pertanto, la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà espressamente prevista, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'art. 10 bis della L. 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente).

Codici tributo per il versamento, mediante modello F24, delle imposte sostitutive

Con l'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, è stato previsto, per le seguenti società residenti nel territorio dello Stato:

- società a responsabilità limitata;
- società in accomandita per azioni;
- società in accomandita semplice;
- società in nome collettivo;
- società per azioni;
- nonché, per effetto dell'equiparazione alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice:
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali;

comprese le società in liquidazione, purché risultino sussistenti le condizioni espressamente previste dalla legge di stabilità 2016, prorogate al 2 ottobre 2017 (in quanto il giorno 30 settembre cade di sabato) ed *esclusi* gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia, *un regime fiscale agevolato* che consente:

- l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- e:
- per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Al riguardo, si pone in evidenza che:

- *il comma 116 del citato art. 1*, prevede espressamente l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nella misura:
 - dell'8,00%, come regola generale;
 - o:
 - del 10,50%, per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione;
 - e:
 - del 13,00%, per le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società trasformate;

• *il comma 120 del citato art. 1*, dispone che *"le società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2017 e la restante parte entro il 16 giugno 2018, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241(...)"*;

e, quindi, per consentire il versamento delle suddette imposte sostitutive, tramite il modello F24, nei termini e condizioni previsti, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 13 settembre 2016, n. 74/E, ha previsto l'operatività dei seguenti codici tributo:

- 1836 - Imposta sostitutiva per l'assegnazione, cessione dei beni ai soci o società trasformate - articolo 1, comma 116, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- 1837 - Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o società trasformate - articolo 1, comma 116, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- 1127 - Imposta sostitutiva per l'estromissione dei beni immobili strumentali dall'impresa individuale - articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;

che, in sede di compilazione del modello F24, devono essere esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati" con l'indicazione, quale "anno di riferimento", dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nel formato "AAAA".

Agenda

Scadenzario dall'16 al 30 Settembre 2017

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> .	
18	ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef <i>di competenza del mese precedente</i> .	
18	ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS I soggetti che operano nel settore finanziario che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi a dirigenti e/o a amministratori, sotto forma di bonus e stock options, che eccedono la parte fissa della retribuzione, devono procedere al pagamento della conseguente addizionale.	
18	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE Pagamento da parte degli artigiani e dei commercianti <i>titolari di partita Iva</i> che hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento: <ul style="list-style-type: none">- <i>entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota</i> dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;- <i>entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota</i> dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	ASSISTENZA FISCALE-DATORI DI LAVORO ED ENTI PENSIONISTICI Versamento, se ne ricorrono le condizioni e gli inerenti presupposti, della <i>quota o rata</i> , da parte dei datori di lavoro e/o degli enti pensionistici, dell'Irpef a titolo di saldo per l'anno 2016 e di primo acconto 2017 trattenuta ai lavoratori dipendenti o ai pensionati sulle competenze corrisposte relative al mese di luglio ai lavoratori dipendenti o ai pensionati che hanno richiesto l'assistenza fiscale, mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici di riferimento.	
18	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE Pagamento, <i>se ne ricorrono i presupposti</i> , della contribuzione dovuta all'Inps-Gestione separata associati in partecipazione, sugli utili corrisposti nel corso del mese precedente agli associati in partecipazione tenuti all'iscrizione nell'apposita gestione separata, mediante versamento utilizzando il modello telematico F24.	
18	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate <i>nel corso del mese precedente</i> sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	

18	<p>CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</p> <p>Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>
18	<p>COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONE PERIODICHE IVA-SECONDO TRIMESTRE 2017</p> <p>Per i soggetti passivi Iva che non risultano esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale e/o dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le predette condizioni di esonero, scade il termine per procedere a effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle entrate dei dati informativi inerenti alle liquidazioni periodiche Iva relative al <i>trimestre solare precedente</i> (mesi di aprile, maggio e giugno).</p>
18	<p>CONDOMINI-CORRISPETTIVI PER APPALTI DI OPERE O SERVIZI</p> <p>Pagamento da parte dei condomini delle ritenute alla fonte operate <i>nel mese precedente sui</i> corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi poste in essere nell'ambito dell'esercizio di impresa <i>oppure</i> qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 comma 1, lett. i), del Tuir.</p>
18	<p>CONSORZI DI BONIFICA-VERSAMENTO CONTRIBUTI FONDO QUIESCENZA DIPENDENTI CONSORZIALI FISSI</p> <p>Pagamento all'Enpaia, da parte dei Consorzi di bonifica, dei contributi relativi al fondo quiescenza per il <i>mese precedente</i> e spettanti ai lavoratori dipendenti rientranti nella sfera di applicazione dei contratti collettivi nazionali 7 agosto 1969, 28 luglio 1970 e 20 novembre 1970, che sono considerati consorziali fissi con rapporto di ruolo a tempo indeterminato e/o a termine.</p>
18	<p>CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE-VERSAMENTO SOMME DOVUTE-RATEIZZAZIONE</p> <p>Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, della quarta rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, della terza rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>
18	<p>CONTRIBUENTI SOGGETTI COLLETTIVI-VERSAMENTO SOMME DOVUTE</p> <p>Pagamento da parte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>delle società di persone e soggetti assimilati titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento: <ul style="list-style-type: none"> - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, della quarta rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione nella misura dello 0,84%;</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se titolari di reddito d'impresa, con la maggiorazione dello 0,40%, della terza rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione nella misura dello 0,51%;</i> mediante versamento utilizzando il modello F24; • <i>dei soggetti Ires titolari di partita Iva con periodo di imposta coincidente con l'anno solare</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se

	<p>dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> – entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, della quarta rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione nella misura dello 0,84%; – entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, con la maggiorazione dello 0,40%, della terza rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione nella misura dello 0,51%; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO</p> <p>Versamento della contribuzione da parte dei datori di lavoro calcolato sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti e soggetti assimilati <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS</p> <p>Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO</p> <p>I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI</p> <p>I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti a detto periodo.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI</p> <p>I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI VENDITE A DOMICILIO</p> <p>I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI</p> <p>Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
18	<p>ENERGIA ELETTRICA</p> <p>Pagamento dell'accisa sull'energia elettrica in rata d'acconto dovuta mensilmente, calcolata, ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. 504/1995, in relazione ai consumi dell'anno precedente.</p>	
18	<p>IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO</p> <p>Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del precedente <i>mese di luglio (secondo mese precedente)</i>, in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	

18	<p>IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO Pagamento, da parte delle Banche, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva inerente ai contribuenti in regime di "risparmio gestito", nell'ipotesi di revoca del mandato di gestione attivata nel corso del precedente <i>mese di luglio (secondo mese precedente)</i>.</p>	
18	<p>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
18	<p>INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA Versamento, da parte dei datori di lavoro-settore privato, dell'imposta sostitutiva Irpef e relative addizionali del 10% calcolata sulle somme erogate <i>nel mese precedente</i> in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.</p>	
18	<p>IRAP-ACCONTO MENSILE-SOSTITUTI D'IMPOSTA PUBBLICI Gli enti pubblici, gli organismi pubblici e le Amministrazioni centrali dello Stato individuate dal D.M. 5 ottobre 2007 e dal D.M. 22 ottobre 2008 tenuti al versamento unitario di imposte e contributi, devono procedere al pagamento dell'acconto mensile Irap dovuto sui compensi, sulle retribuzioni e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i>, mediante versamento utilizzando il modello F24 EP.</p>	
18	<p>IVA DOVUTA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO Se ne ricorrono le condizioni, pagamento dell'Iva inerente agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni passive di cui risultino debitori d'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario o quello di vantaggio (cosiddetti: contribuenti minimi).</p>	
18	<p>IVA DOVUTA-LIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza dello scorso mese di agosto; • da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso mese di luglio <i>(secondo mese precedente)</i>; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, dell'eventuale <i>rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2016 risultante dalla dichiarazione annuale, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>IVA FE-IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'Ivafe-imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>entro lo scorso 30 giugno o entro il 20 luglio, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> 	

	<ul style="list-style-type: none"> - entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>IVIE-IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO</p> <p>Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'ivie-imposta sul valore degli immobili situati all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; - entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>LAVORATORI AUTONOMI-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE</p> <p>Pagamento, da parte dei lavoratori autonomi titolari di reddito di lavoro autonomo, iscritti alla gestione separata Inps e cioè i professionisti già iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e i professionisti privi di altra copertura previdenziale, con contribuzione comprensiva di aliquota pensionistica, nonché di aliquota assistenziale e titolari di partita Iva, che hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; - entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>I sostituti d'imposta che <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi e/o proventi soggetti a ritenuta alla fonte e/o a imposte sostitutive, come, a titolo meramente indicativo e non esaustivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi): - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; - redditi di lavoro autonomo; - redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - redditi diversi; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24..</p>	
18	<p>TOBIN TAX</p> <p>Pagamento diretto o da parte di banche, intermediari finanziari e notai dell'imposta inerente ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni, altri strumenti finanziari partecipativi, e titoli rappresentativi, nonché per le operazioni cosiddette ad alta</p>	

	<p>frequenza, eseguiti <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
20	<p>AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE Le agenzie di somministrazione devono procedere a comunicare in via telematica al Centro per l'impiego competente, tramite il modello UnificatoSomm, tutti i rapporti con i lavoratori somministrati che <i>nel corso del mese precedente</i> risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.</p>	
20	<p>AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE Le Amministrazione pubbliche, a norma dell'art. della L. 4 novembre 2010, n. 183, devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o la copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni <i>avvenute nel corso del mese precedente</i>.</p>	
20	<p>ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO Gli armatori e le società di armamento devono procedere a comunicare, utilizzando il servizio di collocamento in via telematica a mezzo modello Unimare, l'assunzione e la cessazione dei marittimi imbarcati o sbarcati <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
20	<p>AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le imprese di spedizione e le agenzie marittime che applicano il Ccnl del settore merci devono procedere al pagamento dei contributi <i>relativi al mese precedente</i> dovuti al fondo di previdenza per gli impiegati, tenendo presente che sia il versamento dei contributi, sia l'invio delle distinte di contribuzione devono essere effettuati utilizzando esclusivamente il canale telematico.</p>	
20	<p>CONTRIBUTO CONAI Liquidazione della <i>contribuzione dovuta</i> e invio al Conai-Consortio Nazionale Imballaggi delle inerenti dichiarazioni, tenendo presente che il contributo risultante dalla dichiarazione deve essere corrisposto entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione medesima e, in ogni caso, solamente dopo il ricevimento dell'addebito.</p>	
20	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO BREVE I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza dello scorso mese di luglio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 21 agosto 2017, in quanto il giorno 20 cadeva di domenica)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
20	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA REGIME TRIMESTRALE-RAVVEDIMENTO BREVE I soggetti passivi Iva in regime trimestrale per "natura" (autotrasportatori, benzinai, ecc.) o per "opzione", che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del secondo trimestre 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 21 agosto 2017, in quanto il giorno 20 cadeva di domenica)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza del termine) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50%</p>	

	(1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.
20	<p>SOMME DOVUTE A SALDO PER IL 2016 O IN ACCONTO PER IL 2017, RELATIVE AI MODELLI REDDITI 2017 E IRAP 2017-RAVVEDIMENTO</p> <p>I contribuenti titolari di reddito d'impresa che erano tenuti a porre in essere il versamento delle somme dovute per Irpef, Ires, Irap, Iva, imposte sostitutive e patrimoniali (e inerenti addizionali) a saldo per l'anno 2016 o in acconto per il periodo d'imposta successivo e relative ai modelli Redditi 2017 e Irap 2017, il cui termine - <i>con la maggiorazione dello 0,40%</i> - è scaduto lo scorso 21 agosto, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione <i>per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza del termine)</i> dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità delle somme dovute per tributi, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>
20	<p>RAVVEDIMENTO BREVE-SOSTITUTI D'IMPOSTA</p> <p>I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza dello scorso mese di luglio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 21 agosto 2017, in quanto il giorno 20 cadeva di domenica)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione <i>per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento)</i> dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>
22	<p>APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO-CANONE DI CONCESSIONE</p> <p>I concessionari della rete telematica devono procedere al pagamento del canone di concessione sugli apparecchi di intrattenimento inerente al quarto periodo contabile dell'anno in corso (mesi di luglio e agosto), mediante versamento utilizzando esclusivamente il modello F24-accise.</p>
22	<p>PREU-APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</p> <p>Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della <i>quarta rata a saldo del quarto periodo contabile</i> (mesi di luglio e agosto), pari al prelievo erariale unico dovuto per il periodo contabile al netto di quanto versato per le prime tre rate, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>
25	<p>CONTRIBUTI ENPAIA</p> <p>I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i> per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.</p>
25	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE</p> <p>Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat <i>inerenti al mese precedente</i>.</p>
28	<p>DICHIARAZIONE IMU/TASI-RAVVEDIMENTO</p> <p>Scade il termine, per i soggetti passivi interessati, per procedere alla regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione Imu/Tasi inerente all'anno 2016, se sussistono i requisiti dell'obbligatoria, con l'applicazione della sanzione amministrativa ridotta di € 5,00.</p>
28	<p>PREU-APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</p> <p>Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma</p>

	<p>Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della <i>prima rata del quinto periodo contabile</i> (mesi di settembre e ottobre), pari al 25% del prelievo erariale unico dovuto per il terzo periodo contabile (mesi di maggio e giugno), mediante versamento utilizzando modello F24.</p>	
28	<p>SPESOMETRO PRIMO SEMESTRE 2017-TRASMISSIONE Scade il termine prorogato dal 18 scorso, <i>salvo ulteriore differimento</i>, per effettuare la <i>comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (spesometro)</i> per il primo semestre dell'anno in corso.</p> <p>Al riguardo, si ritiene utile rammentare che in riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva-imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi devono procedere a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture emesse nel corso del primo semestre trimestre di riferimento, delle fatture ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del decreto Iva (comprese le bollette doganali), nonché i dati delle relative variazioni.</p>	
28	<p>PREU-APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della <i>prima rata del quinto periodo contabile</i> (mesi di settembre e ottobre), pari al 25% del prelievo erariale unico dovuto per il terzo periodo contabile (mesi di maggio e giugno), mediante versamento utilizzando modello F24.</p>	
30	<p>AUTOTRASPORTATORI ISCRITTI ALL'ALBO Ai sensi:</p> <ul style="list-style-type: none">- del quarto comma dell'art. 74 del decreto Iva;- dell'art. 1-bis del D.L. 12 giugno 1998, n. 181 convertito dalla L. 3 agosto 1998, n. 271;- della circolare ministeriale 30 ottobre 1998, n. 252/E; <p>gli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla L. 6 giugno 1974, n. 298 hanno la possibilità di procedere, entro la data in esame, all'annotazione delle fatture emesse per prestazioni di servizi rese nel corso del trimestre solare precedente.</p>	
30	<p>FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE Termine per procedere all'emissione delle fatture, anche eventualmente in forma semplificata, inerenti alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio soggetto cedente, in relazione ai beni consegnati o spediti <i>nel corso del precedente mese</i>.</p>	
30	<p>OLI LUBRIFICANTI E BITUMI DI PETROLIO Termine ultimo per l'invio dei dati relativi alle contabilità dello scorso mese di agosto da parte dei soggetti che svolgono attività nei settori degli oli lubrificanti e bitumi di petrolio.</p>	
30	<p>SCHEDA CARBURANTE Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automezzo nel corso del mese.</p>	

Indici & dati

Tassi degli interessi di mora ritardati pagamenti nelle transazioni commerciali

dal	al	tasso Bce	in generale		prodotti alimentari deteriorabili	
			maggiorazione	tasso	maggiorazione	tasso
1.1.2003	30.6.2003	2,85%	7,00%	9,85%	9,00%	11,85%
1.7.2003	31.12.2003	2,10%	7,00%	9,10%	9,00%	11,10%
1.1.2004	30.6.2004	2,02%	7,00%	9,02%	9,00%	11,02%
1.7.2004	31.12.2004	2,01%	7,00%	9,01%	9,00%	11,01%
1.1.2005	30.6.2005	2,09%	7,00%	9,09%	9,00%	11,09%
1.7.2005	31.12.2005	2,05%	7,00%	9,05%	9,00%	11,05%
1.1.2006	30.6.2006	2,25%	7,00%	9,25%	9,00%	11,25%
1.7.2006	31.12.2006	2,83%	7,00%	9,83%	9,00%	11,83%
1.1.2007	30.6.2007	3,58%	7,00%	10,58%	9,00%	12,58%
1.7.2007	31.12.2007	4,07%	7,00%	11,07%	9,00%	13,07%
1.1.2008	30.6.2008	4,20%	7,00%	11,20%	9,00%	13,20%
1.7.2008	31.12.2008	4,10%	7,00%	11,10%	9,00%	13,10%
1.1.2009	30.6.2009	2,50%	7,00%	9,50%	9,00%	11,50%
1.7.2009	31.12.2009	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.1.2010	30.6.2010	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.7.2010	31.12.2010	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.1.2011	30.6.2011	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.7.2011	31.12.2011	1,25%	7,00%	8,25%	9,00%	10,25%
1.1.2012	30.6.2012	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.7.2012	23.10.2012	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
dal	al	tasso Bce inizio semestre	in generale		prodotti alimentari	
			maggiorazione	tasso	maggiorazione	tasso
24.10.2012	23.10.2012	1,00%	7,00%	8,00%	9,00%	10,00%
1.1.2013	30.6.2013	0,75%	8,00%	8,75%	10,00%	10,75%
1.7.2013	31.12.2013	0,50%	8,00%	8,50%	10,00%	10,50%
1.1.2014	30.6.2014	0,25%	8,00%	8,25%	10,00%	10,25%
1.7.2014	31.12.2014	0,15%	8,00%	8,15%	10,00%	10,15%
1.1.2015	30.6.2015	0,05%	8,00%	8,05%	10,00%	10,05%
1.7.2015	31.12.2015	0,05%	8,00%	8,05%	12,00%	12,05%
1.1.2016	30.6.2016	0,05%	8,00%	8,05%	12,00%	12,05%
1.7.2016	31.12.2016	0,00%	8,00%	8,00%	12,00%	12,00%
1.1.2017	30.6.2017	0,00%	8,00%	8,00%	12,00%	12,00%
1.7.2017	31.12.2017	0,00%	8,00%	8,00%	12,00%	12,00%

N.B.: si ritiene opportuno rammentare che:

- con decorrenza dal 4 luglio 2015, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.L. 5 maggio 2015, n. 51, convertito, con modificazioni, nella L. 2 luglio 2015, n. 91, ha modificato il terzo comma dell'art. 62 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, aumentando da 2 a 4 punti percentuali la maggiorazione dovuta per il ritardato pagamento nei contratti aventi ad oggetto i prodotti agricoli e agroalimentari;
- le parti interessate hanno la possibilità di definire un tasso di interesse di mora di entità diversa dal cosiddetto "saggio legale" nelle

transazioni commerciali tra imprese e/o tra professionisti, purché il medesimo non risulti particolarmente arbitrario per il soggetto creditore;

- nelle operazioni e/o negli accordi commerciali inerenti a prodotti agricoli e/o alimentari, il tasso si deve ritenere non derogabile, tenendo, tra l'altro, in considerazione che nei rapporti di "subfornitura", l'entità può essere fissata solamente di entità superiore.

Schede operative

Analisi della fiscalità indiretta nelle operazioni di autoconsumo e di cessione agevolate

1 - Passaggio di proprietà ed onerosità nelle operazioni di autoconsumo per destinazione

Operazione agevolata	Passaggio di proprietà	Onerosità dell'operazione
Cessione agevolata ai soci	SI	SI
Trasformazione in società semplice	NO	NO
Assegnazione ai soci	SI	NO6

2 - Trattamento Iva in caso di cessione agevolata di fabbricati abitativi

Società cedente	Iva a monte		
	Iva detratta (totalmente o parzialmente)	acquisto con Iva integralmente non detratta	<ul style="list-style-type: none"> – acquisto da privato; – acquisto in esenzione Iva; – acquisto fuori campo Iva; – acquisto ante 1° gennaio 1973.
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato non ancora ultimato (a rustico)	Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. N.B.: nel caso di impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'immobile medesimo ha poco senso analizzare il regime Iva all'atto dell'ingresso poiché il bene viene prodotto internamente. Di conseguenza la successiva cessione seguirà le ordinarie regole di determinazione del proprio regime fiscale.		
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede entro 5 anni dalla sua ultimazione	Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8bis) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie		
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede oltre 5 anni dalla sua ultimazione	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-bis) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione per l'imponibilità, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a- bis) decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva.		
<i>Altre imprese</i>	Esente Iva (art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva)	Esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies	Esente Iva (art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva)

3 - Trattamento Iva in caso di cessione agevolata di fabbricati strumentali

	Iva a monte		
	Iva detratta (totalmente o parzialmente)	acquisto con Iva integralmente non detratta	<ul style="list-style-type: none"> – acquisto da privato; – acquisto in esenzione Iva; – acquisto fuori campo Iva; – acquisto ante 1° gennaio 1973.
<i>Società cedente</i>			
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato non ancora ultimato (a rustico)	<p>Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie.</p> <p>N.B.: nel caso di impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'immobile medesimo ha poco senso analizzare il regime Iva all'atto dell'ingresso poiché il bene viene prodotto internamente. Di conseguenza la successiva cessione seguirà le ordinarie regole di determinazione del proprio regime fiscale.</p> <p>N.B.: Nel caso di impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'immobile medesimo ha poco senso analizzare il regime Iva all'atto dell'ingresso poiché il bene viene prodotto internamente. Di conseguenza la successiva cessione seguirà le ordinarie regole di determinazione del proprio regime fiscale.</p>		
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede entro 5 anni dalla sua ultimazione	Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva, secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie)		
Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede oltre 5 anni dalla sua ultimazione	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a- bis), se il cessionario è soggetto passivo Iva		
Altre imprese	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-ter) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a-bis, del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva	Esente art. 10, comma 1, n. 27-quinquies, del decreto Iva	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva), secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a-bis, del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva.

4 - Trattamento Iva in caso di cessione agevolata di terreni

	Iva a monte		
	Iva detratta (totalmente o parzialmente)	acquisto con Iva integralmente non detratta	<ul style="list-style-type: none"> – acquisto da privato; – acquisto in esenzione Iva; – acquisto fuori campo Iva; – acquisto ante 1° gennaio 1973.
<i>Società cedente</i>			

Terreno agricolo	Fuori campo Iva
------------------	-----------------

5 - Trattamento Iva in caso di assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata di fabbricati abitativi

	<i>Iva a monte sull'acquisto del fabbricato</i>		
	<i>Iva detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con Iva integralmente non detratta</i>	
<i>Società assegnataria o trasformanda, imprenditore che estromette</i>			<ul style="list-style-type: none"> – acquisto da privato; – acquisto in esenzione Iva; – acquisto acquisto fuori campo Iva; – acquisto ante 1° gennaio 1973.
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo	Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione	Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva), secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett. a-bis del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)
Altre imprese che destinano il bene ad autoconsumo	Esente (art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)

<p>Impresa che ha costruito il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo</p>	<p>Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie</p>	<p>Fuori campo Iva <i>(In tutti i casi riportati nelle tabelle 5 e 6, ove l'edificazione del fabbricato non abbia dato luogo alla detrazione integrale dell'imposta ci si chiede che trattamento Iva debba avere la successiva destinazione ad autoconsumo. Seguendo i ragionamenti che discendono dalla lettura dei principi comunitari esse dovrebbero essere considerate fuori dal campo di applicazione dell'Iva e non assorbite dalle previsioni di cui ai nn. 8bis e 8ter del comma 1, dell'art. 10, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sullo specifico punto una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate sarebbe opportuna, anche perché nel caso dell'assegnazione di beni strumentali, l'imposta di registro da fissa diventerebbe proporzionale).</i></p>	<p>Fuori campo Iva</p>
<p>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione</p>	<p>Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie</p>	<p>Fuori campo Iva</p>	<p>Fuori campo Iva</p>
<p>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione</p>	<p>Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva), secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo Iva</p>	<p>Fuori campo Iva</p>	<p>Fuori campo Iva</p>

6 -Trattamento Iva in caso di assegnazione e trasformazione agevolata di fabbricati strumentali

<i>Società assegnataria, trasformanda, imprenditore che estromette il bene</i>	<i>Iva a monte sull'acquisto del fabbricato</i>		
	<i>Iva detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>Iva detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>Iva detratta (totalmente o parzialmente)</i>
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo	Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione	Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva, secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)	Fuori campo Iva (eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)
Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett. a-bis del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva.	Fuori campo Iva <i>(eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)</i>	Fuori campo Iva <i>(eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)</i>
Altre imprese che destinano il bene ad autoconsumo	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a-bis, del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva.	Fuori campo Iva <i>(eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)</i>	Fuori campo Iva <i>(eventuale rettifica Iva delle spese incrementative)</i>
Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione	Imponibile Iva (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva), secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo Iva	Fuori campo Iva

Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione	Esente o Imponibile Iva per opzione (art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva), secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione Iva, si applica il reverse charge ex art. 17, comma 5, lett a-bis, del decreto Iva, se il cessionario è soggetto passivo Iva	Fuori campo Iva	Fuori campo Iva
--	---	-----------------	-----------------

7 - Trattamento Iva in caso di assegnazione e trasformazione agevolata di terreni

<i>Società assegnataria, trasformanda, imprenditore che estromette il bene</i>	<i>Iva a monte</i>		
	<i>Iva detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con Iva integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> – acquisto da privato; – acquisto in esenzione Iva; – acquisto to fuori campo Iva; – acquisto ante 1° gennaio 1973.
Terreno agricolo	Fuori campo Iva		
Terreno edificabile	Imponibile Iva secondo le aliquote ordinarie	Fuori campo Iva	Fuori campo Iva

8 - Trattamento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali relative a fabbricati e terreni edificabili in caso di assegnazioni e di cessioni agevolate

<i>Regime Iva applicato</i>	<i>Imposta di registro</i>	<i>Imposta ipotecaria</i>	<i>Imposta catastale</i>
Esente art. 10, comma 1, n. 8-bis, del decreto Iva	4,5% (o 1% per prima casa)	€ 50,00	€ 50,00
Esente art. 10, comma 1, n. 8-ter, del decreto Iva	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00
Esente art. 10, comma 1, n. 27-quinquies, del decreto Iva *	4,5% (o 1% per prima casa)	€ 50,00	€ 50,00
Imponibile Iva	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00
Fuori campo *	4,5% (o 1% per prima casa)	€ 50,00	€ 50,00

(*) in caso di assegnazioni di fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione si applica l'art. 4, lettera d), n. 2, della Tariffa, parte I, del Testo Unico del 26 aprile 1986, n. 131 che prevede l'imposta di registro in misura del 2%.

9 - Trattamento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali relativi a terreni

Requisiti cessionario	Imposta di registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
Con i requisiti IAP	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00
Senza i requisiti IAP	7,5%	€ 50,00	€ 50,00

Adempimenti dei contribuenti per la correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	
<ul style="list-style-type: none"> Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento Corrispondere le relative sanzioni 	
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	<ul style="list-style-type: none"> Sanzione amministrativa di € 250,00 (art. 8, comma 1, del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471, salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = € 27,78 <li style="text-align: center;">+ sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento.
Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	<ul style="list-style-type: none"> Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, in relazione a quando interviene il ravvedimento.
DICHIARAZIONE TARDIVA	
<ul style="list-style-type: none"> Presentare la dichiarazione entro novanta gg dalla scadenza del termine Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento Corrispondere le relative sanzioni amministrative 	
<ul style="list-style-type: none"> Sanzione amministrativa di € 250,00 (art. 1, comma 1, del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = € 25,00 <li style="text-align: center;">+ Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	

Adempimenti dei contribuenti per la correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	
<ul style="list-style-type: none"> Presentare la dichiarazione corretta. Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento. Versare le relative sanzioni. 	
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	<ul style="list-style-type: none"> sanzione pari al 90% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento <i>oppure:</i> se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione, ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento.
Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali	<ul style="list-style-type: none"> Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, in relazione a quando interviene il ravvedimento.

DICHIARAZIONE OMESSA

Il ravvedimento operativo della dichiarazione omessa dopo 90 giorni non è possibile.

Decisioni e maggioranze nelle delibere di condominio in seconda convocazione

Argomento	Specificazione	Maggioranze previste
Validità dell'assemblea condominiale	in seconda convocazione	presenza indispensabile di almeno un terzo dei condomini e un terzo dei millesimi totali
Gestione del condominio	Nomina, riconferma, revoca e compenso dell'amministratore	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Attivazione del sito internet del condominio	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Nomina dei consiglieri di condominio	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi
	Nomina da parte di ciascun condomino del proprio rappresentante quando i partecipanti a un super-condominio sono più di 60	½+1 degli intervenuti e almeno due terzi dei millesimi
	Approvazione del regolamento assembleare o interno ex art. 1138 del codice civile e sanzioni per l'infrazione ex art. 70 disposizione attuativa del codice civile	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Manutenzione ordinaria e piccole riparazioni	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi
	Riparazioni straordinarie di notevole entità ex art. 1136, comma 4, del codice civile	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Preventivi di spesa per le spese ordinarie annuali	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi
	Preventivi di spesa per riparazioni di spesa di notevole entità	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Parti comuni	Modifica delle destinazioni d'uso delle parti comuni	4/5 dei condomini e almeno i quattro quinti dei millesimi
	Diffida verso l'esecutore di attività che incidono negativamente e in modo sostanziale sulle destinazioni d'uso delle parti comuni	½+1 degli intervenuti e almeno metà dei millesimi
	Modifiche che implicino variazioni nei diritti soggettivi sulle cose comuni o sul potere di disporre dei condomini sulle parti di proprietà esclusiva	tutti i condomini e il 100% dei millesimi
	Rinuncia al diritto sulle parti comuni (esclusa rinuncia all'utilizzo dell'impianto centralizzato di riscaldamento o di condizionamento)	tutti i condomini e il 100% dei millesimi
	Costituzione di una servitù a carico di tutto il condominio	tutti i condomini e il 100% dei millesimi
	Vendita o cessione di beni comuni	
Innovazioni	Innovazioni per il miglioramento o l'uso più comodo o per ottenere un migliore rendimento delle cose comuni ex art. 1120 del codice civile	½+1 degli intervenuti e almeno due terzi dei millesimi)
	Innovazioni che possono creare pregiudizio alla stabilità o alla sicurezza del fabbricato, che ne alterino il decoro architettonico, che rendano alcune parti dell'edificio inservibili all'uso o al godimento anche di un solo condomino	tutti i condomini e il 100% dei millesimi)

	Sopraelevazione pregiudizievole per le condizioni statiche, per l'aspetto architettonico o che arrechi una notevole diminuzione di aria o di luce ai piani sottostanti ex art. 1127 del codice civile	tutti i condomini e il 100% dei millesimi)
	Interventi di recupero ai sensi dell'art. 15, commi 1 e 2, della L. 17 febbraio 1992, n.179	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Innovazioni agevolate	Trasformazione di impianti di riscaldamento e condizionamento per il contenimento energetico (art. 26, comma 1, della L. 9 gennaio 1991, n. 10) e impianti di cogenerazione	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Coibentazioni termiche, installazione di fonti rinnovabili (art. 26, comma 1, della L. 9 gennaio 1991, n. 10)	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Termoregolazione o contabilizzazione del calore e ripartizione delle spese di riscaldamento tra i condomini dell'impianto contabilizzato (art. 26, comma 4, della L. 9 gennaio 1991, n. 10)	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Fonti rinnovabili	Installazione di fonti rinnovabili (art. 26, comma 1, della L. 9 gennaio 1991, n. 10)	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Regolamentazione delle modalità con cui può essere realizzata l'installazione di fonti rinnovabili, ripartizione per tale uso del lastrico solare e delle altre superfici comuni, richiesta di garanzia per i danni eventuali	½+1 degli intervenuti e almeno due terzi dei millesimi
Impianti di comunicazione	Installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Installazione di antenne centralizzate, paraboliche satellitari e impianti via cavo (art. 2-bis della L. 20 marzo 2001, n. 66 e art. 1120 del codice civile)	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Altri interventi	Eliminazione barriere architettoniche ex art. 2 della L. 9 gennaio 1989, n. 13	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Interventi volti a migliorare la sicurezza e la salubrità degli edifici e degli impianti	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Impianti di videosorveglianza di utilità comune	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Installazione delle infrastrutture di ricarica per i veicoli elettrici in condominio ex art. 17-quinquies della L. 7 agosto 2012, n.134.	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Portierato	Mutamento d'uso dei locali	½+1 degli intervenuti e almeno due terzi dei millesimi
	Soppressione del servizio e sostituzione con citofono	½+1 degli intervenuti e almeno due terzi dei millesimi
	Soppressione del servizio che comporti modifiche al regolamento assembleare o condominiale	½+1 degli intervenuti e almeno dei ½ millesimi
Rendiconto	Approvazione rendiconto annuale consuntivo	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi
	Approvazione rendiconto annuale preventivo	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi
	Nomina di un revisore che verifichi la contabilità del condominio	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Costituzione di un fondo speciale per la manutenzione straordinaria	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
 Rettifica o modifica dei millesimi	In genere per quelli di proprietà	tutti i condomini e il 100% dei millesimi
	Quando risulta che sono conseguenza di un errore	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi

	Quando, per sopraelevazione, incremento di superfici o incremento o diminuzione di unità immobiliari, è alterato per più di 1/5 il valore proporzionale anche di una sola unità immobiliare	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
In sede di giudizio	Liti attive o passive relative a materie che esorbitano dalle attribuzioni dell'amministratore ex art. 1136 del codice civile	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Nomina dell'amministratore come rappresentante nel procedimento di mediazione e/o conciliazione	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
	Accettazione della proposta di mediazione e/o conciliazione	½+1 degli intervenuti e almeno la metà dei millesimi
Tutte le eventuali altre delibere	che non richiedano maggioranze espressamente previste dalla legge	½+1 degli intervenuti e almeno un terzo dei millesimi

Dossier Casi e Contabilità

Trattamento contabile e fiscale delle assegnazioni dei beni ai soci

Ai fini del trattamento contabile e fiscale, l'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.

Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile. Ne deriva, di conseguenza, che è possibile beneficiare della particolare disciplina agevolativa solamente se risultano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione, tenendo presente che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento.

In particolare, è stato puntualizzato che:

- *le plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni*, non assumono rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap, in quanto il pagamento dell'imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario in capo alla società.

Ne deriva, di conseguenza, che:

- le plusvalenze concorrono alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio in cui viene posta in essere l'operazione e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto;
 - l'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori;
 - la contabilizzazione delle plusvalenze assumono rilevanza ai fini dell'applicazione dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina sia degli interessi passivi, sia delle spese di rappresentanza che fanno riferimento al "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" e il "volume dei ricavi dell'attività caratteristica";
- *le minusvalenze e i componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata:*
 - *di beni diversi da quelli merce:*
 - non assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
 - assumono rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
 - riducono il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi;
 - *di beni merce:*
 - assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
 - assumono rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
 - riducono il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi;
 - *il trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione*, se le riserve di utili e di capitali risultano di entità non capiente rispetto ai valori contabili assegnati ai beni, per la fuoriuscita sussiste la possibilità di utilizzare le *riserve in sospensione d'imposta* nella misura strettamente necessaria dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 13%, in quanto la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'art. 47, comma 1, secondo periodo, del Tuir, è disapplicata per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva;
 - *in presenza di contemporanea assegnazione agevolata di beni che producono componenti positivi e negativi*, l'imposta sostitutiva deve necessariamente risultare applicata sull'ammontare dei componenti positivi al netto di quello negativi;
 - *nel caso di assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda*, poiché il contratto di affitto di azienda, avendo ad oggetto una universalità di beni, non consente di ricondurre il singolo bene compreso nell'azienda alla tipologia di "bene" suscettibile di assegnazione o di cessione agevolata

e ciò anche nel caso in cui la società svolga in via esclusiva o prevalente l'attività di affitto d'azienda, mentre possono costituire oggetto di assegnazione o cessione in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'operazione di assegnazione o cessione, non risultano più rientrare nel contratto di affitto del complesso aziendale;

- *nell'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello ordinario*, è opportuno sottolineare che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13%, in quanto tali riserve possono derivare, ordinariamente, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato.

Al riguardo è necessario tenere in considerazione che la *rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata* non genera - a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la "creazione" di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta, anche nel *nell'ipotesi* in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.

Ne deriva, di conseguenza, che poiché la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d'imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13% prevista in materia di assegnazione agevolata.

A chiarimento di quanto precede, si analizza con un esempio le *rilevazioni contabili* da rilevare in contabilità generale d'impresa, nell'ipotesi di assegnazione di beni e successiva cessione.

Caso 1 - Assegnazione agevolata di un'unità immobiliare, utilizzando il valore catastale in luogo di quello normale.

I dati di riferimento del ben possono essere così schematizzati:

Costo in bilancio dell'unità immobiliare costituente immobilizzazione	€ 1.000.000,00
Valore normale dell'unità immobiliare	€ 1.500.000,00
Valore catastale dell'unità immobiliare	€ 1.100.000,00
Costo fiscalmente riconosciuto all'unità immobiliare	€ 1.000.000,00
Valore riconosciuto all'unità immobiliare oggetto di assegnazione	€ 600.000,00
Utili distribuiti	€ 600.000,00

L'articolazione delle scritture contabili può risultare così impostata:

- *per la distribuzione degli utili:*

Utile d'esercizio	a	Soci c/distribuzione utili	600.000,00
-------------------	---	----------------------------	------------

- *per l'assegnazione dell'unità immobiliare:*

<i>Diversi</i>	a	<i>Bene immobile</i>	1.000,000,00
Soci c/distribuzione utili			600.000,00
<i>Minusvalenza patrimoniali</i>			400.000,00

Analisi: dai dati rilevati si evidenzia la presenza:

- *ai fini contabili*, di una *minusvalenza* di € 400.000,00, data dalla differenza tra valore di carico dell'unità immobiliare pari a € 1.000.000,00 e quello riconosciuto alla medesima unità pari a € 600.000,00;
- *ai fini fiscali*, di una *plusvalenza* di € 100.000,00, derivante dalla differenza tra il valore catastale dell'unità immobiliare pari a € 1.100.000,00 e il costo fiscale riconosciuto alla medesima unità pari

a € 1.100.000,00, sulla quale si rende dovuta l'imposta sostitutiva pari a € 8.000,00 (8% di € 100.000,00), la cui prima quota di € 4.800,00 (60% di € 8.000,00) deve essere corrisposta entro il 30 novembre 2017.

Contabilmente le annotazioni devono risultare così impostate:

- per l'imputazione dell'imposta sostitutiva:

Imposta sostitutiva c/assegnazione agevolata	<i>a</i>	Erario c/Imposta sostitutiva		8.000,00
---	----------	---------------------------------	--	----------

- per il versamento della prima rata:

Erario c/Imposta sostitutiva	<i>a</i>	Banca c/c		4.800,00
------------------------------	----------	-----------	--	----------

* * *

Caso 2 - Cessione agevolata di una unità immobiliare (che produce un ricavo).

I dati di riferimento dell'unità immobiliare possono essere così schematizzati:

Costo in bilancio dell'immobile costituente immobilizzazione	€ 100.000,00
Valore normale dell'immobile	€ 500.000,00
Prezzo di cessione dell'immobile	€ 300.000,00

L'articolazione delle scritture contabili, tenendo presente che l'operazione è soggetto a Iva, può risultare così impostata:

<i>Socio c/acquisizione bene con modalità agevolata</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>		366.000,00
		Beni c/vendita	300.000,00	
		Iva a debito	66.000,00	

Analisi: dai dati rilevati si evidenzia la presenza:

- *ai fini contabili*, di una plusvalenza di € 200.000,00, quale differenza tra il prezzo di vendita (€ 300.000) dell'unità immobiliare e quello di acquisto della medesima (€ 100.000,00);
- *ai fini fiscali*, una plusvalenza di € 400.000,00, quale differenza tra il valore normale dell'unità immobiliare (€ 500.000,00) e il costo fiscale di acquisto della stessa (€ 100.000,00), sulla quale si rende dovuta l'imposta sostitutiva pari a € 32.000,00 (8% di € 400.000,00), la cui prima quota di € 19.200,00 (60% di € 32.000,00) deve essere corrisposta entro il 30 novembre 2017.

Contabilmente le annotazioni devono risultare così impostate:

- per l'imputazione dell'imposta sostitutiva:

Imposta sostitutiva c/assegnazione agevolata	<i>a</i>	Erario c/Imposta sostitutiva		32.000,00
---	----------	---------------------------------	--	-----------

- per il versamento della prima rata:

Erario c/Imposta sostitutiva	<i>a</i>	Banca c/c		19.200,00
------------------------------	----------	-----------	--	-----------

Requisito del controllo e utili da partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato anche speciale

Gli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del Tuir, distinguono i criteri individuativi delle partecipazioni:

- dirette;
e:
- indirette;

nelle società che sono *localizzate in Paesi a regime fiscale privilegiato*, tenendo presente che solo nel caso di partecipazione indiretta è anche richiesto il *requisito del controllo* delle società estere che si interpongono nella catena partecipativa.

La scelta si basa sul grado di conoscibilità della provenienza degli utili del socio residente in Italia.

In presenza di un *rapporto di controllo*, infatti, al pari del caso di *partecipazione diretta*, il socio è artefice o almeno consapevole dell'investimento nello Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Al riguardo, si ritiene che la nozione di controllo rilevante ai fini dell'applicazione del presupposto operativo norma sia quella dell'art. 2359, primo e secondo comma, del codice civile.

Pertanto, assumono rilevanza sia il controllo in termini di diritti di voto, computando anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta, sia il controllo integrato da un'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali.

Ovviamente, il *regime di integrale tassazione* è, in ogni caso, subordinato a una qualche partecipazione a cui consegue la percezione di utili da parte del socio residente in Italia, a prescindere dal tipo di controllo configurabile.

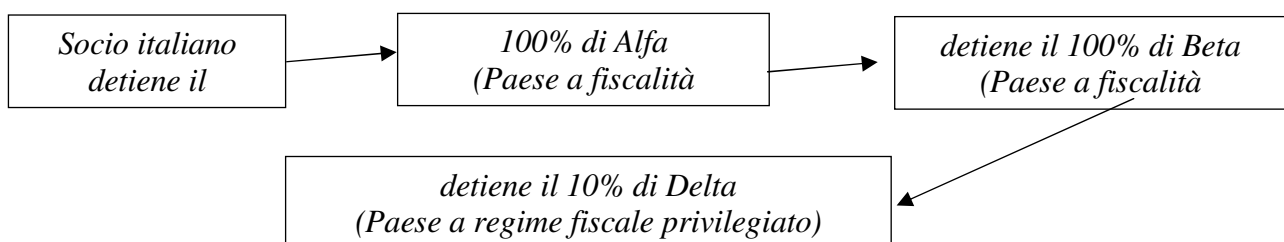
In ipotesi di più società estere, il requisito del controllo si deve necessariamente riscontrare per ciascuna delle società interposte, non essendo necessario, invece, che sia integrato rispetto alla società residente nello Stato o territorio a regime fiscale privilegiato.

In altri termini, se il socio italiano esercita il controllo su tutte le società intermedie e l'ultima società interposta detiene una partecipazione di minoranza in quella soggetta al regime fiscale preferenziale, i dividendi provenienti da quest'ultima devono, comunque, risultare sottoposti a tassazione integrale in Italia.

A chiarimento dell'assunto, si esaminano due diverse circostanze.

Caso 1 - si ipotizzi la presenza di una catena partecipativa verticale, in cui il socio residente in Italia, detiene il controllo di tutte le società interposte (Alfa e Beta) localizzate in Paesi a fiscalità ordinaria, sino ad arrivare alla partecipata (Delta) localizzata in uno Stato a regime fiscale privilegiato.

La situazione può essere così schematizzata:

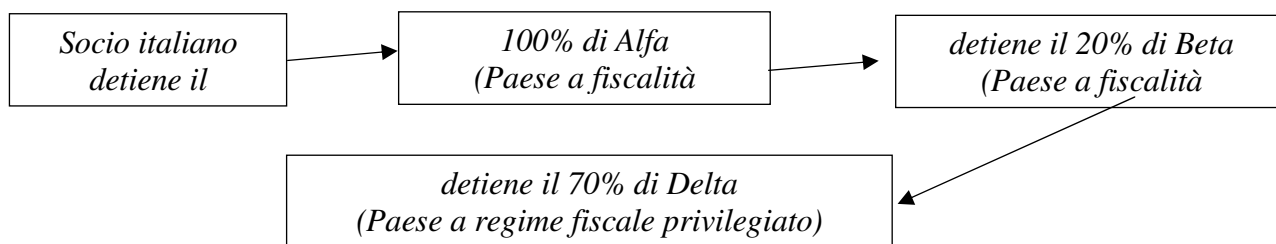


Analisi: i dividendi provenienti dal Paese a regime fiscale privilegiato sono soggetti a tassazione integrale.

* * *

Caso 2 - si ipotizzi la presenza di una catena partecipativa verticale, in cui il socio residente in Italia, detiene il controllo della prima società interposta (Alfa), mentre ha una partecipazione minoritaria nella seconda società interposta (Beta) localizzate in Paesi a fiscalità ordinaria, che, a sua volta, controlla la società Delta localizzata in uno Stato a regime fiscale privilegiato.

La situazione può essere così schematizzata:



Analisi: i dividendi provenienti dal Paese a regime fiscale privilegiato *non* sono soggetti a tassazione integrale.

Al riguardo, è opportuno puntualizzare che nell'ipotesi di *partecipazione indiretta* nella società localizzata nello Stato o territorio a regime fiscale privilegiato, il socio residente deve individuare quanta parte di dividendi è riferibile a tale partecipazione.

Solo i dividendi provenienti da regimi fiscali privilegiati, infatti, si devono ritenere integralmente assoggettati a tassazione, mentre la distribuzione riferibile agli utili della controllata interposta può beneficiare del regime di parziale concorso alla formazione del reddito imponibile, nel qual caso il soggetto interessato deve provvedere a una ricostruzione analitica della provenienza degli utili distribuiti, supportata da adeguata documentazione che consenta all'Amministrazione finanziaria di risalire la catena distributiva. In mancanza di un riscontro documentale, si presumono distribuiti al socio residente, in via prioritaria e fino a concorrenza, gli utili provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Ai fini procedurali, si pone in rilievo che il *regime di integrale tassazione* si rende operativo ai dividendi relativi a:

- *partecipazioni dirette* in società localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato;
- *partecipazioni indirette* nelle società predette, detenute per il tramite di partecipazioni di controllo, diretto o indiretto, anche di fatto, in una o più società intermedie che non siano localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato;

da cui, tra l'altro, si deduce che la *nozione di provenienza* risulta circoscritta entro un perimetro definito che prevede:

- una *partecipazione diretta*, anche se non di controllo, nella società assoggettata al regime fiscale privilegiato;
o:
- una *partecipazione indiretta*, anche non di controllo, in quest'ultima, attraverso l'esercizio del controllo su una società interposta localizzata in uno Stato o territorio a regime fiscale ordinario.

A chiarimento, di seguito, si schematizzano talune ipotesi di "utili provenienti", per individuare quando risulta applicabile la disciplina di integrale tassazione.

Caso – partecipazione diretta – si consideri l'ipotesi di un soggetto, residente in Italia, che percepisce dividendi dalle partecipazioni dirette in due distinte società localizzate in uno Stato a regime fiscale privilegiato con una percentuale:

- dell'80%, in Alfa;
- e:
- del 20%, in Beta.

Analisi: i dividendi provenienti da entrambe le società partecipate si devono considerare soggetti al regime di integrale tassazione.

* * *

Caso – partecipazione indiretta – si consideri l'ipotesi di un soggetto, residente in Italia, che:

- *detiene una partecipazione del 60% nella società Alfa* (nella quale esercita il controllo di fatto), localizzata in un Paese a fiscalità ordinaria, che, a sua volta, detiene una partecipazione di minoranza (10%) nella società Gamma, residente in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato.

Analisi: i dividendi distribuiti dalla società Gamma si devono considerare “provenienti” da regimi fiscali privilegiati e, di conseguenza, sono soggetti a tassazione integrale;

- *detiene una partecipazione minoritaria del 20% nella società Beta* (nella quale non esercita il controllo di fatto), localizzata in un Paese a fiscalità ordinaria, che, a sua volta detiene una partecipazione di controllo (70%) nella società Delta, residente in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato.

Analisi: i dividendi distribuiti dalla società Delta non devono essere considerati “provenienti” da regimi fiscali privilegiati e, di conseguenza, sono soggetti al regime di parziale concorso al reddito complessivo.

Come individuare i regimi fiscali privilegiati, anche speciali, della società controllata estera

I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati se il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

In altri termini, si devono considerare *privilegiati*:

- a) i regimi in cui il livello nominale di tassazione risulti di entità inferiore al 50% di quello applicabile in Italia;
- b) i regimi speciali;

indipendentemente dall’esistenza di un adeguato scambio di informazioni tra l’Italia e il Paese di volta in volta interessato.

Ne deriva, di conseguenza, che il primo criterio che connota un regime come privilegiato è quello del livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello previsto in Italia.

Si tratta di un criterio ispirato a ragioni di semplificazione che consente un rinvio mobile al livello impositivo vigente nel Paese interessato nei diversi periodi d’imposta, per cui sussiste la necessità di un monitoraggio costante e aggiornato da parte del socio residente in Italia che, in quanto *dominus* dell’investimento, è in grado di avere piena conoscenza dell’aliquota nominale del Paese di localizzazione della controllata.

Ai fini del confronto dei livelli di tassazione nominali:

- *dal lato italiano*, rileva sia l’aliquota Ires, vigente nel periodo d’imposta in cui si riscontra il requisito del controllo, senza considerare eventuali addizionali, sia l’Irap, di cui si prende in considerazione l’aliquota ordinaria (attualmente pari al 3,90%);
- *dal lato estero*, rilevano le imposte sui redditi applicate nell’ordinamento fiscale di localizzazione, da individuare facendo riferimento, qualora esistente, alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni vigente con lo Stato di volta in volta interessato, tenendo conto anche delle eventuali imposte di natura identica o analoga intervenute in sostituzione di quelle menzionate espressamente nella medesima Convenzione.

Nell’eventualità in cui nello Stato di residenza o di localizzazione della società controllata sia prevista un’imposta progressiva a scaglioni occorrerà calcolare la media aritmetica ponderata delle aliquote vigenti nell’ordinamento estero.

A tal fine, si deve procedere a individuare, in via convenzionale, *un parametro reddituale* di entità pari a € 1.000.000,00, da utilizzare sempre per la ponderazione.

A chiarimento dell’assunto, si analizzano due ipotesi numeriche.

Caso 1 - la società Alfa, interamente partecipata dal socio residente in Italia Paolo Rossi, è localizzata in uno Stato il cui regime fiscale prevede che l’imposta sul reddito delle società sia basata su un sistema progressivo a scaglioni così schematizzabili:

- fino a € 30.000,00, aliquota del 12%;
- da € 30.001,00 a € 60.000,00, aliquota del 20%;
- da € 60.001,00 in poi, aliquota del 30%.

Analisi: l’aliquota calcolata sulla base della media aritmetica ponderata, assumendo sempre, in via convenzionale, un reddito massimo di € 1.000.000,00 risulta pari al 29%, riveniente dal seguente conteggio:

$\frac{[(30.000,00 - 0,00) \times 0,12] + [(60.000,00 - 30.001,00) \times 0,20] + [(1.000.000,00 - 60.001,00) \times 0,30]}{1.000.000,00}$
--

Il criterio dell'aliquota media ponderata può essere utilizzato anche nel caso in cui il sistema fiscale estero adotti una progressività per detrazione.

* * *

Caso 2 - la società Alfa, interamente partecipata dal socio residente in Italia Paolo Rossi, è localizzata in uno Stato il cui regime fiscale prevede che per l'imposta sul reddito delle società è operativa un'aliquota nominale di imposizione del 20% che trova, però, applicazione solamente per i redditi di entità superiore a € 100.000,00.

Analisi: l'aliquota media ponderata, assumendo sempre, in via convenzionale, un reddito massimo di € 1.000.000,00 risulta pari al 17%, riveniente dal seguente conteggio:

$\frac{[(100.000,00 - 0,00) \times 0] + [(1.000.000,00 - 100.001,00) \times 0,20]}{1.000.000,00}$

Oltre alle ipotesi in cui il livello nominale di tassazione nell'ordinamento estero risulti di entità inferiore a oltre la metà di quello italiano, la disciplina trova applicazione anche in ipotesi di regimi speciali.

Ai fini procedurali, si devono ritenere "regimi speciali" tutti quelli fiscali di favore che, in linea di principio, presentano i seguenti requisiti:

- si applicano alla generalità dei contribuenti che integrano i requisiti soggettivi o oggettivi richiesti dalla norma istitutiva del regime;
- determinano una riduzione delle aliquote d'imposta applicabili o, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedono esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre sostanzialmente il prelievo nominale.