



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 21/05/1999 n. 112

Oggetto:

Assegnazione e cessione agevolata di taluni beni ai soci nonche' trasformazione agevolata in societa' semplice. Art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

Sintesi:

Si forniscono chiarimenti in ordine all'assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci relativamente ai fini delle imposte sui redditi, IRAP, IVA ed altri tributi indiretti.

Testo:

ALLE DIREZIONI CENTRALI DEL DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
ALLE DIREZIONI REGIONALI DELLE ENTRATE
AI CENTRI DI SERVIZIO DELLE IMPOSTE DIRETTE ED INDIRETTE
AGLI UFFICI DELLE ENTRATE
AGLI UFFICI DEL REGISTRO
AGLI UFFICI IVA
AGLI UFFICI DISTRETTUALI DELLE IMPOSTE DIRETTE
AL GABINETTO DEL MINISTRO
ALL'UFFICIO DEL SEGRETARIO GENERALE
AL SERVIZIO ISPETTIVO CENTRALE
LORO SEDI
AL SERVIZIO CONSULTIVO E ISPETTIVO TRIBUTARIO
R O M A
ALLA DIREZIONE GENERALE DEGLI AFFARI GENERALI E DEL PERSONALE
R O M A
AL DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E DELLE IMPOSTE INDIRETTE
R O M A
AL DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO
R O M A
AL COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
R O M A
AL CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO
R O M A
ALL'ASSOCIAZIONE FRA LE SOCIETA' ITALIANE PER AZIONI - ASSONIME
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE GENERALE DELL'AGRICOLTURA ITALIANA
R O M A
ALL'ASSOCIAZIONE BANCARIA ITALIANA
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE NAZIONALE COLTIVATORI DIRETTI
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE ITALIANA AGRICOLTORI - C.I.A.
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE GENERALE DELL'ARTIGIANATO -CONFARTIGIANATO
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE NAZIONALE ITALIANA DELL'ARTIGIANATO - CNA
R O M A
ALLA CONFEDERAZIONE ITALIANA DEL COMMERCIO
R O M A

I N D I C E

PREMESSA

CAPITOLO I - L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

PARTE I - ASPETTI GENERALI

1. Nozione di assegnazione
2. Ambito soggettivo di applicazione dell'assegnazione agevolata

- 2.1 Soggetti che possono effettuare l'assegnazione
- 2.2 Soggetti assegnatari dei beni
- 2.3 Casi particolari di assegnazione
3. Ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione - Generalita'
- 3.1 Beni immobili, diversi da quelli indicati nell'art. 40, comma 2, primo periodo, del Tuir.
- 3.2 Beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attivita' propria dell'impresa.
- 3.3 Quote di partecipazione in societa'.

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP

1. Determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Generalita'.
- 1.1 Individuazione del valore normale dei beni assegnabili
- 1.1.1 Valore normale dei beni immobili
- 1.1.2 Valore normale dei beni mobili iscritti in pubblici registri
- 1.1.3. Valore normale delle quote di partecipazioni in societa'
- 1.2 Individuazione del costo fiscalmente riconosciuto
2. Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap
3. Imposta sostitutiva sulle riserve annullate per effetto dell'assegnazione
4. Effetti delle assegnazioni dei beni
- 4.1. Effetti dell'operazione di assegnazione nei confronti dei soci assegnatari, della societa' assegnante e dei beni oggetto d'assegnazione.
- 4.1.1 Effetti nei confronti dei soci assegnatari
- 4.1.1.1 Assegnazione mediante distribuzione di utili o riserve di utili
- 4.1.1.2 Assegnazione mediante restituzione di riserve di capitale
- 4.1.1.3 Assegnazione nelle particolari ipotesi, previste dal comma 3 dell'art. 44 del Tuir (recesso, riduzione del capitale esuberante e liquidazione della societa').
- 4.2 Effetti dell'assegnazione nei confronti della societa'
- 4.3 Gli effetti dell'assegnazione sul bene assegnato

PARTE III - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

1. Maggiorazione dell'imposta sostitutiva
2. Applicazione degli altri tributi indiretti
3. Base imponibile ai fini della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette.

CAPITOLO II - LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

PARTE I - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP 28

1. Generalita'
2. Effetti della cessione sul bene ceduto.

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

1. Maggiorazione ai fini dell'imposta sostitutiva
2. Trattamento ai fini degli altri tributi indiretti
3. Base imponibile ai fini della maggiorazione dell'imposta sostitutiva e degli altri tributi indiretti

CAPITOLO III - LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETA' SEMPLICE

PARTE I - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP 1.

Generalita' 31

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI 32

1. La maggiorazione dell'imposta sostitutiva
2. L'applicazione degli altri tributi indiretti

CAPITOLO IV - LA DISPOSIZIONE ANTIELUSIVA DI CUI ALL'ART. 37-BIS DEL D.P.R. N. 600 DEL 1973

CAPITOLO V - LE PROBLEMATICHE CONCERNENTI L'ACCERTAMENTO DELLE DIVERSE IMPOSTE SOSTITUTIVE

CAPITOLO VI - IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

PREMESSA

L'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, ha integrato ed in parte modificato le disposizioni di cui all'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, concernenti l'assegnazione agevolata di taluni beni ai soci nonche' la trasformazione in societa' semplici delle societa' che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In particolare, a seguito delle modifiche dell'art. 29 della citata legge n. 449 del 1997 che hanno effetto a decorrere dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore della disposizione stessa:

- e' stata estesa la disciplina agevolativa alle societa' in accomandita per azioni, precedentemente non menzionate;

- per le operazioni rilevanti ai fini Iva e' stata resa facoltativa l'applicazione di tale tributo in alternativa alla maggiorazione dell'imposta sostitutiva;

- e' stata prevista per gli immobili la facolta' di determinare il valore normale, in luogo della disciplina ordinaria prevista dall'art. 9 del Tuir, in base all'applicazione dei moltiplicatori fissati dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero secondo i criteri stabiliti ai sensi dell'art. 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale;

- sono state rideterminate le date di scadenza con riferimento alle quali deve essere suddiviso il versamento dell'imposta sostitutiva, fissandole, anche per coloro i quali hanno gia' effettuato i versamenti alle scadenze stabilite dall'art. 29 della legge n. 449 del 1997 nella sua originaria formulazione, alla data del 16 luglio, del 16 settembre e del 16 novembre 1999.

Inoltre, il suddetto art. 13 della citata legge n. 28 del 1999, con decorrenza 2 settembre 1998:

- ha stabilito che le disposizioni agevolative dell'art. 29 della citata legge n. 449 del 1997, si applicano anche alle assegnazioni poste in essere ed alle trasformazioni deliberate dal 2 settembre 1998 al 30 giugno 1999 (comma 1); ha esteso il regime agevolativo sopra evidenziato alle cessioni a titolo oneroso dei beni di cui trattasi ai soci aventi i requisiti previsti dal comma 1 dell'art. 29 sopracitato (comma 3);

- ha disposto, relativamente alle partecipazioni assegnate o cedute nonche' per quelle facenti parte del patrimonio della societa' trasformata, diversi criteri di determinazione del loro valore basati non piu' sul patrimonio netto della societa' partecipata bensì sul valore normale delle partecipazioni stabilito dall'art. 9, comma 4, del Tuir (comma 4);

- ha stabilito l'obbligo, per le partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, di certificare il valore del patrimonio netto mediante apposita relazione giurata di stima (comma 5).

Di seguito verranno affrontate, innanzi tutto, le problematiche concernenti l'assegnazione dei beni ai soci e, successivamente, verranno trattati gli aspetti concernenti la cessione dei beni ai soci medesimi e la trasformazione da societa' commerciale in societa' semplice.

Nel prosieguo della presente circolare i riferimenti all'art. 13 e all'art. 29 devono essere rispettivamente intesi come effettuati all'art. 13 della legge n. 28 del 1999 e all'art. 29 della legge n. 449 del 1997.

CAPITOLO I - L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

PARTE I - ASPETTI GENERALI

1. Nozione di assegnazione

Le disposizioni agevolative in esame prevedono, come gia' detto, la possibilita' di assegnare o cedere in via agevolata taluni beni ai soci nonche' di trasformare in societa' semplici le societa' che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni individuati dalle norme medesime. Mentre non sorgono problemi per l'inquadramento giuridico della nozione di cessione e di trasformazione, si ritiene utile precisare il concetto di assegnazione il quale trae il suo fondamento giuridico nel rapporto societario. L'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la societa' procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili. Al riguardo si precisa che la disciplina di cui trattasi e' applicabile in tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile nonche' da quelle contenute nel Tuir e quindi anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione previsti dall'art. 44, comma 3, del predetto Tuir.

2. Ambito soggettivo di applicazione dell'assegnazione agevolata.

2.1 Soggetti che possono effettuare l'assegnazione

Possono effettuare, in regime agevolato, l'assegnazione dei beni ai soci le seguenti societa' residenti nel territorio dello Stato:

- societa' per azioni;
- societa' in accomandita per azioni;
- societa' a responsabilita' limitata;
- societa' in nome collettivo;
- societa' in accomandita semplice

Inoltre, tra i soggetti residenti che possono effettuare l'assegnazione

in modo agevolato, per effetto del comma 3 dell'art. 5 del Tuir, rientrano anche:

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

2.2 Soggetti assegnatari dei beni

Con riferimento ai soci nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni, si fa presente che, in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, questi possono essere anche rappresentati da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 29, dispone che tutti i soci devono risultare "iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 1997, ovvero... iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 1997". Ciò posto, si precisa che detta condizione deve essere intesa nel senso che, all'atto dell'assegnazione, solo i soci che rivestivano tale qualifica anche alla predetta data del 30 settembre 1997 possono fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame. A tale riguardo si fa presente che la percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima e che non ricorre la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 1997 alla data dell'assegnazione al socio.

Il subentro dell'erede nella qualità di socio, successivamente alla predetta data del 30 settembre 1997, a seguito dell'accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, non configurando ipotesi di cessione volontaria della partecipazione, non comporta la perdita dell'agevolazione stessa.

L'agevolazione è inoltre applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a società fiduciarie. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 1997 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante ed il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data.

Nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà.

Da ultimo si fa presente 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 1997 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa.

2.3 Casi particolari di assegnazione

Nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 1997.

Gli stessi criteri valgono anche per le operazioni di cessione agevolata.

3. Ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione - Generalità.

Il comma 1 dell'art. 29, prevede la possibilità di assegnare ai soci taluni beni, le cui caratteristiche debbono essere verificate, ai fini di cui trattasi, nel momento dell'assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società. A tal fine, tenuto conto della previsione contenuta nel comma 1 dell'art. 13, che utilizza il termine "assegnazioni poste in essere", si precisa che il momento dell'assegnazione deve essere individuato in quello in cui l'atto d'assegnazione viene effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima.

Si precisa che non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti reali afferenti ai beni medesimi (es., usufrutto e nuda proprietà).

In particolare, i beni che possono formare oggetto dell'assegnazione agevolata ai soci sono i seguenti:

- beni immobili, diversi da quelli indicati nell'art. 40, comma 2, primo periodo, del Tuir;

- beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attivita' propria dell'impresa;
- quote di partecipazione in societa'

Come gia' detto, l'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento attraverso il quale la societa' effettua la distribuzione di utili o la restituzione di capitale. Si precisa che la predetta operazione deve essere effettuata nel rispetto della par condicio tra i soci, nel senso che i beni facenti parte del patrimonio aziendale devono essere assegnati a tutti i soci, nel rispetto delle quote di partecipazione al capitale da ciascuno di essi posseduto. Si rileva che non costituisce causa ostativa l'attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci anziche' alla generalita' di essi; pertanto, sara' possibile assegnare a taluni soci beni agevolabili e, agli altri, beni non agevolabili.

Cio' posto, vengono di seguito esaminate le tre categorie di beni assegnabili ai soci in modo agevolato.

3.1 Beni immobili, diversi da quelli indicati nell'art. 40, comma 2, primo periodo, del Tuir.

Possono essere assegnati in regime agevolato solo beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della societa'. Da cio' deriva che sono esclusi dall'agevolazione anche i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Sono invece assegnabili in modo agevolato gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire:

- quelli strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa;

- quelli alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa;

quelli che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'art. 57 del Tuir.

Con riferimento alle societa' di gestione immobiliare, si ritiene utile richiamare i contenuti della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 1367 del 13 ottobre 1983, secondo cui possono definirsi strumentali quegli immobili che hanno come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attivita' tipicamente imprenditoriali, si' da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Pertanto, la Suprema Corte ha escluso il carattere di strumentalita' di quegli immobili che "pur potendo essere in certo senso strumentali rispetto alle finalita' che il soggetto d'imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono, nel contempo l'oggetto della predetta attivita' imprenditoriale" quali, in generale, gli immobili locati a terzi. Ne consegue che le societa' che hanno per oggetto la gestione di immobili potranno assegnare ai soci in via agevolata gli immobili medesimi.

Con riferimento alle societa' operanti nel settore agricolo, si precisa che il terreno, qualora sia utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, essendo in tal modo impiegato dalla societa' nell'esercizio dell'impresa, non e' assegnabile ai soci in regime agevolato.

3.2 Beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attivita' propria dell'impresa

La norma in esame prevede la possibilita' di assegnare in modo agevolato ai soci i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attivita' propria dell'impresa. Circa il concetto di strumentalita' nell'ambito dell'attivita' propria dell'impresa, restano confermate le precisazioni piu' volte fornite dalla scrivente sull'argomento: trattasi di quei beni senza i quali l'attivita' dell'impresa non puo' essere esercitata (rientrano, ad esempio, in tale fattispecie, le autovetture per le imprese che effettuano attivita' di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione).

3.3 Quote di partecipazione in societa'

La disposizione in esame prevede la possibilita' di assegnare in modo agevolato ai soci le quote di partecipazione in societa', siano esse residenti

o non residenti. Al riguardo, si precisa che:

- nella nozione di quote di partecipazioni in societa', ai fini di cui trattasi, sono ricomprese anche le quote di partecipazioni costituite da azioni o da titoli similari alle azioni;

- possono essere assegnate in regime agevolato anche le azioni proprie delle societa'.

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP

1. Determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Generalita'

Il comma 2 dell'art. 29 dispone che sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive (IRAP) nella misura del 10 per cento. Il periodo successivo del medesimo comma 2 dispone, inoltre, che per i beni la cui assegnazione e' soggetta ad Iva puo' essere applicata, in luogo di tale imposta, una maggiorazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale dei beni, con l'aliquota propria dei medesimi.

Cio' posto, deve preliminarmente essere precisato che in mancanza di base imponibile ai fini della predetta imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap l'assegnazione agevolata non puo' essere effettuata.

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, l'art. 29, nei commi successivi al primo, fermo restando per tutti i beni assegnabili il riferimento al costo fiscalmente riconosciuto, stabilisce criteri diversi di individuazione del valore normale a seconda della tipologia del bene oggetto di assegnazione.

1. 1 Individuazione del valore normale dei beni assegnabili

1.1.1 Valore normale dei beni immobili

Il comma 3 dell'art. 29 stabilisce, con riferimento ai beni immobili, che su richiesta della societa' e nel rispetto delle condizioni prescritte dalla norma in esame, il valore normale, in alternativa a quello di cui all'art. 9 del Tuir, puo' essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero in base ai criteri fissati dall'art. 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, riguardante la procedura per la attribuzione della rendita catastale.

Con riferimento a quanto precede, si precisa che, ai fini dell'assegnazione, il valore normale degli immobili -analogamente al criterio espressamente previsto dalla norma con riferimento alla cessione degli immobili stessi, di cui si trattera' nel prosieguo- puo' essere computato in misura non inferiore ad uno dei sopra indicati valori. Pertanto, ad esempio, qualora il valore normale del bene immobile che si intende assegnare, determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir, sia pari a 100 e quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori delle rendite catastali sia pari a 80, il valore normale ai fini dell'assegnazione di cui trattasi potra' essere assunto anche in un importo intermedio tra i due predetti valori.

1.1.2 Valore normale dei beni mobili iscritti in pubblici registri.

Il valore normale per i beni mobili iscritti in pubblici registri, non dettando la norma in esame alcuna particolare previsione, deve essere individuato in base alle ordinarie disposizioni del comma 3 dell'art. 9 del Tuir.

1.1.3. Valore normale delle quote di partecipazione e in societa'

Per la individuazione del valore normale delle quote di partecipazione in societa', come precedentemente definite, occorre distinguere le partecipazioni assegnate dal 1 gennaio al 1 settembre 1998 da quelle assegnate a decorrere dal 2 settembre 1998 e fino al 30 giugno 1999.

In particolare, relativamente alle partecipazioni assegnate fino alla data del 1 settembre 1998, il valore normale e' determinato in proporzione al patrimonio netto contabile della societa' partecipata con riferimento all'ultimo bilancio approvato da quest'ultima precedentemente alla data di assegnazione. Nell'ipotesi di partecipazioni in societa' di persone non tenute all'approvazione del bilancio deve farsi riferimento, in luogo del bilancio approvato, al patrimonio netto contabile risultante alla data di chiusura dell'esercizio precedente la data dell'assegnazione; qualora la partecipazione

riguardi societa' di persone in regime di contabilita' semplificata dovra', invece, farsi riferimento agli elementi patrimoniali risultanti dalla contabilita' relativa all'ultimo esercizio chiuso precedentemente alla data di assegnazione.

Per le assegnazioni di quote di partecipazione effettuate a decorrere dal 2 settembre 1998, l'art. 13 della legge n. 28 del 1999 stabilisce, invece, che il valore normale delle partecipazioni e' determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir, vale a dire:

- per le azioni negoziate in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese precedente l'assegnazione;

- per le altre azioni e per le quote di societa' non azionarie, in proporzione al "valore" del patrimonio netto della societa'.

In tale ultimo caso, il valore del patrimonio netto deve risultare da relazione giurata di stima, cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonche' nell'elenco dei revisori contabili. Il valore periziato deve essere riferito all'intero patrimonio sociale esistente ad una data compresa nei trenta giorni che precedono quella in cui l'assegnazione e' stata deliberata. La perizia asseverata deve essere conservata a cura della societa' fino al termine di decadenza dell'esercizio dell'azione di accertamento.

1.2 Individuazione del costo fiscalmente riconosciuto

L'altro elemento da considerare per la determinazione della base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura del 10 per cento e' costituito dal costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato.

A tale riguardo si precisa che, relativamente ai beni plusvalenti, il costo fiscalmente riconosciuto e' determinato secondo i criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lettera b), del Tuir, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Con riferimento ai beni che in caso di cessione, ai sensi dell'art. 53, comma 1, lett. da a) a c), del Tuir, danno luogo a ricavi (cosi' detti beni-merce), nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla societa' in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto va determinato con criteri corrispondenti a quelli stabiliti per la determinazione del costo del venduto, facendo quindi riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui agli articoli 59 e 61 del Tuir.

2. Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap

L'aliquota dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, da applicare alla base imponibile come sopra determinata e', come gia' detto, pari al 10 per cento. Si precisa che detta imposta non concorre a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 2, lett. a), del Tuir.

3. Imposta sostitutiva sulle riserve annullate per effetto dell'assegnazione

L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 29 dispone che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 20 per cento. Si precisa che detta imposta, diversamente da quella precedentemente esaminata, concorre a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 2, lett. a), del Tuir.

Nell'ipotesi in cui, per effettuare l'assegnazione, vengano annullate, ad esempio, riserve in sospensione d'imposta derivanti da una rivalutazione monetaria effettuata in base agli artt. 1 e seguenti della legge 29 dicembre 1990, n. 408, ovvero in base all'art. 25 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, sull'importo delle riserve annullate si applica l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 20 per cento. In tal caso, non spetta la restituzione, sotto forma di credito d'imposta, dell'imposta sostitutiva a suo tempo versata per effettuare la rivalutazione medesima.

4. Effetti delle assegnazioni dei beni

4.1. Effetti dell'operazione di assegnazione nei confronti dei soci assegnatari, della societa' assegnante e dei beni oggetto d'assegnazione.

Vengono di seguito analizzati gli effetti che l'operazione di assegnazione produce nei confronti della partecipazione dei soci assegnatari.

4.1.1 Effetti nei confronti dei soci assegnatari

Va preliminarmente precisato che la disposizione del comma 4 dell'art.

29, interessa le operazioni di assegnazione limitatamente alle previsioni contenute nel secondo e terzo periodo, in quanto il primo periodo secondo il quale "Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva", si applica alle sole operazioni di trasformazione effettuate ai sensi del precedente comma 1 dello stesso articolo 29.

Cio' posto, si rileva che il secondo periodo del comma 4 dell'art. 29, dispone che "Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 44 del citato testo unico delle imposte sui redditi"; inoltre, il successivo terzo periodo stabilisce che "Tuttavia il valore normale dei beni assegnati, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute."

A tale riguardo, tenuto conto che l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, come già detto, viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci medesimi, alla restituzione di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili e che la disciplina di cui trattasi è applicabile anche ai casi previsti dal comma 3 dell'art. 44 del Tuir (recesso, riduzione del capitale per esuberanza e liquidazione), è necessario analizzare separatamente le seguenti ipotesi:

- assegnazione mediante distribuzione di utili o riserve di utili;
- assegnazione mediante restituzione di riserve di capitale;
- assegnazione nelle particolari ipotesi previste dal comma 3 dell'art. 44 del Tuir (recesso, riduzione del capitale esuberante e liquidazione della società').

È appena il caso di precisare che le ipotesi di cui ai punti 1) e 2) possono essere effettuate autonomamente ovvero congiuntamente anche sugli stessi beni.

4.1.1.1 Assegnazione mediante distribuzione di utili o riserve di utili

Ove l'assegnazione sia attuata da una società di capitale nell'ambito di una attribuzione di utili o di riserve di utili, si precisa che detta attribuzione rileva fiscalmente per il socio percettore per un importo pari al valore normale del bene assegnato, determinato secondo i criteri dell'art. 29 di cui si è detto in precedenza. Inoltre, in assenza di una diversa previsione normativa, si applica, nella fattispecie, l'ordinario regime fiscale relativo alla distribuzione di utili di cui all'art. 41, comma 1, lett. e), del Tuir e dell'art. 27, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In tal caso, il socio assegnatario dovrà versare alla società l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta che deve essere effettuata.

Qualora, invece, il soggetto assegnante sia una società di persone, l'assegnazione medesima non rileva sulla posizione reddituale del socio, in quanto per tali società opera il regime di trasparenza dettato dall'art. 5 del Tuir, in base al quale sono ininfluenti le vicende correlate all'attribuzione degli utili ai soci. Assumono invece rilievo nei confronti dei soci assegnatari le disposizioni contenute nell'art. 82, comma 5, del Tuir, secondo le quali "Per le partecipazioni nelle società indicate nell'art. 5, diverse da quelle immobiliari e finanziarie, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio."

4.1.1.2 Assegnazione mediante restituzione di riserve di capitale

La restituzione di riserve di capitale ai soci è disciplinata dal comma 1 dell'art. 44 del Tuir il quale dispone che "Non costituiscono utili le somme o i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche a titolo di ripartizione di riserve o di altri fondi costituiti con soprapprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute."

Cio' posto, si precisa che la previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 29, secondo cui nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell'art. 44 del Tuir, non interferisce nella richiamata disposizione del comma 1 dell'art. 44, atteso che, per quanto espressamente previsto nel predetto comma 4 dell'art. 29, il valore normale dei beni assegnati riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in

capo al socio. Nell'ipotesi in cui il valore normale del bene assegnato dovesse essere d'importo superiore al costo fiscalmente riconosciuto della predetta partecipazione, la differenza deve essere assoggettata a tassazione all'atto dell'assegnazione del bene.

A tale riguardo deve essere precisato che, laddove il socio assegnatario sia una persona fisica e la partecipazione nella società assegnante non sia detenuta nell'ambito di una attività d'impresa, si applica la disciplina di cui ai commi 3 e seguenti dell'art. 82 del Tuir, con la conseguenza che il predetto maggior importo è acquisito a tassazione all'atto dell'assegnazione del bene.

4.1.1.3 Assegnazione nelle particolari ipotesi, previste dal comma 3 dell'art. 44 del Tuir (recesso, riduzione del capitale esuberante e liquidazione della società').

Il comma 3 dell'art. 44 del Tuir disciplina le particolari ipotesi di attribuzione di somme o di beni ai soci, in caso di recesso, riduzione del capitale esuberante e liquidazione della società', disponendo che le somme e il valore normale dei beni costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate e che, in tali casi, il credito d'imposta di cui all'art. 14 del Tuir spetta limitatamente alla parte di utile proporzionalmente corrispondente alle riserve, diverse da quelle indicate nel comma 1 dell'art. 44 dello stesso Tuir, anche se imputate a capitale.

Al riguardo, va preliminarmente precisato che mentre nel recesso e nella liquidazione viene integralmente annullata la partecipazione, venendo conseguentemente meno il rapporto societario, nell'ipotesi di riduzione del capitale sociale, per esuberanza, invece, tale rapporto continua a permanere.

Cio' posto, si precisa che il più volte citato secondo periodo del comma 4 dell'art. 29, il quale prevede che nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell'art. 44 del Tuir, rileva solo con riferimento alla sopra riportata disposizione di cui al comma 3 del predetto art. 44, nel senso che la disapplicazione delle disposizioni in esso contenute comportano il disconoscimento della natura di utile da partecipazione relativamente alla parte del valore dei beni assegnati che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Tuttavia, considerato che lo stesso comma 4 dell'art. 29 prevede che "il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il conto fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute", la eventuale eccedenza determinata secondo le richiamate regole dell'art. 44, comma 3, del Tuir, assume per il socio assegnatario natura di plusvalenza da realizzo di partecipazione soggetta al regime impositivo specifico del soggetto medesimo (reddito d'impresa o reddito diverso).

Inoltre, considerato che la disapplicazione dell'art. 44 del Tuir comporta, come già detto, il disconoscimento della natura di utile da partecipazione alle somme o al valore del bene conseguiti in eccedenza al costo della partecipazione, è anche disapplicata la previsione di cui al secondo periodo del comma 3 dell'art. 44 del Tuir riguardante l'attribuzione del credito d'imposta.

Con riferimento all'ipotesi di riduzione del capitale sociale per esuberanza, il valore normale del bene assegnato va raffrontato con il costo della partecipazione annullata per effetto dell'assegnazione medesima, per cui l'eventuale eccedenza determinerà le medesime conseguenze impositive sopra indicate.

4.2 Effetti dell'assegnazione nei confronti della società'.

L'assegnazione dei beni che genera nei confronti dei soci l'applicazione dei regimi sopra descritti, si riflette anche sugli adempimenti riguardanti la società' di capitali assegnanti.

Queste ultime, infatti, nell'ipotesi di distribuzione di utili o di riserve di utili, debbono osservare le regole di cui al comma 5 dell'art. 105 del Tuir, procedendo alla rilevazione dell'ammontare delle imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b), del medesimo Tuir nonché osservare le disposizioni relative alle ritenute alla fonte di cui al comma 2 dell'art. 27 del D.P.R. n. 600 del 1973. Qualora, invece, l'attribuzione delle riserve di utili, venga operata nell'ambito delle particolari ipotesi di cui all'art. 44, comma 3 del Tuir (recesso del socio, liquidazione della società' e riduzione del capitale per esuberanza), la non configurabilità dell'attribuzione

medesima quale distribuzione di utili per il socio, comporta la non applicazione per la societa' di capitale assegnante della sopra richiamata disposizione di cui al comma 5 dell'art. 105 del Tuir e di cui al comma 2 dell'art. 27 del D.P.R. n. 600 del 1973.

4.3 Gli effetti dell'assegnazione sul bene assegnato

L'operazione di assegnazione del bene comporta per il bene medesimo il riconoscimento fiscale, in capo al socio assegnatario, di un costo pari al valore normale assunto dalla societa' assegnante per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap del 10 per cento, e cio' a prescindere dall'importo eventualmente contabilizzato dal socio assegnatario.

Si precisa che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 81, comma 1, lett. b) del Tuir, che prevede l'imponibilita' delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non piu' di cinque anni, essendo l'assegnazione un negozio giuridico di trasferimento della proprieta', la stessa interrompe il termine di decorrenza del quinquennio.

PARTE III - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

1. Maggiorazione dell'imposta sostitutiva

L'art. 29, comma 2, concede agevolazioni anche ai fini dell'Iva, atte a favorire la dismissione dei beni da parte delle societa', nelle fattispecie caratterizzate dai presupposti oggettivi e soggettivi avanti descritti.

La norma nella sua originaria formulazione stabiliva, per i beni la cui assegnazione e' soggetta ad Iva, che l'imposta sostitutiva doveva essere aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale dei beni in base all'aliquota propria dei medesimi.

A seguito delle modifiche apportate alla disposizione in esame dall'art. 13, comma 2, lett. b), aventi effetto, come gia' detto, dalla data di entrata in vigore della legge n. 449 del 1997, l'applicazione di tale maggiorazione e' diventata facoltativa, essendo concessa alla societa' la scelta tra tale particolare sistema di tassazione e l'applicazione della imposta sul valore aggiunto secondo i principi generali che disciplinano il tributo. Va precisato che la scelta tra il regime ordinario e quello sostitutivo puo' essere operata anche per le singole operazioni.

La maggiorazione dell'imposta sostitutiva non si configura come una forfetizzazione dell'Iva poiche' le assegnazioni di beni ai soci, nello specifico ambito delineato dalla normativa in esame, per espressa previsione del comma 5 del citato articolo 29, non sono considerate cessioni agli effetti di tale tributo. Ne consegue che la percentuale del 30% dell'Iva relativa all'operazione costituisce una integrazione dell'imposta sostitutiva e l'operazione non e' soggetta agli obblighi previsti ai fini di detto tributo, ivi compresi la fatturazione e la registrazione.

La prevista esclusione dall'ambito applicativo dell'Iva delle assegnazioni soggette all'applicazione della maggiorazione dell'imposta sostitutiva comporta, inoltre, la necessaria rettifica della detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa in relazione all'acquisto o all'importazione del bene oggetto di assegnazione, ai sensi dell'art. 19-bis 2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In base alle disposizioni recate dal predetto decreto presidenziale, le assegnazioni di beni ai soci, per espressa previsione ivi contenuta all'art. 2, comma 2, n. 6), costituiscono cessioni di beni, ed integrano, pertanto, il presupposto oggettivo di imponibilita' ai fini dell'Iva, con la conseguente applicabilita', ai fini della determinazione dell'imposta, delle disposizioni previste per tali operazioni. Possono quindi aversi assegnazioni soggette al tributo, assegnazioni esenti ed assegnazioni fuori campo di applicazione Iva.

Ai sensi dell'articolo 29, comma 1, l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva, come precisato al Capitolo I, Paragrafo 3, e' costituito da beni immobili e beni mobili registrati che non siano utilizzati come strumentali dalla societa' e da quote di partecipazione in societa'.

In relazione a tali fattispecie di assegnazione si hanno:

a) Operazioni soggette ad Iva:

1- assegnazioni di beni per i quali la societa' abbia detratto integralmente o parzialmente l'Iva addebitatale in via di rivalsa al momento dell'acquisto o dell'importazione. Queste ultime operazioni non rientrano, infatti, nella previsione esentativa dell'art. 10, n. 27-quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale qualifica come operazioni esenti dall'Iva le cessioni, e quindi

le assegnazioni, che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;

2- assegnazioni aventi ad oggetto beni acquistati dalla società presso un soggetto privato. Non verificandosi in tal caso le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972, il successivo trasferimento al socio resta assoggettato ad Iva. In proposito occorre evidenziare che ai fini della determinazione della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, non assume rilievo il cosiddetto "regime del margine" previsto dall'articolo 36 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito della legge 22 marzo 1995, n. 85, il quale detta particolari modalità di applicazione dell'Iva per le cessioni di beni mobili acquistati in regime di esenzione o presso privati. Tale disciplina, infatti, fa riferimento ad una base imponibile all'Iva, costituita dalla differenza tra il corrispettivo della cessione ed il costo sostenuto per l'acquisto del bene, che risulta incompatibile con quella indicata dall'art. 29 ai fini del calcolo della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, costituita dal valore normale del bene;

3- assegnazioni aventi ad oggetto beni acquistati dalla società anteriormente al 1.1.1973, in quanto anche in questo caso non si verifica un'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti, ai sensi degli articoli 19 e 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972;

4- assegnazioni aventi ad oggetto beni che sono stati ceduti alla società in regime di esenzione da imposta. Si pensi alle assegnazioni di immobili a destinazione abitativa poste in essere da una società che ha come oggetto esclusivo o principale dell'attività la rivendita dei predetti fabbricati, la quale non è compresa tra i soggetti che effettuano le suddette cessioni in esenzione da imposta ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora abbia acquistato tali fabbricati da una società che, invece, effettua le suddette cessioni in regime di esenzione da Iva ai sensi del citato art. 10, n. 8-bis, dello stesso decreto presidenziale.

L'assoggettamento al tributo nelle ultime ipotesi esaminate (beni acquistati presso privati, beni acquistati anteriormente al 1 gennaio 1973, beni acquistati in esenzione da imposta), trova conferma, oltre che nella previsione dell'art. 10, n. 27-quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972 che fa espresso riferimento alle ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 dello stesso decreto, anche nel tenore letterale dell'art. 13 B, c) della VI direttiva CEE n. 77/388, il quale, dichiarando esenti dall'Iva le cessioni dei beni che sono stati destinati esclusivamente ad operazioni esenti e dei beni per i quali la detrazione e' preclusa in ragione delle loro caratteristiche oggettive, non consente di estendere la previsione esentativa anche alle cessioni di quei beni per i quali la detrazione non e' stata esercitata perche' non si e' subita la rivalsa dell'imposta. Condizione questa che puo' verificarsi o perche' l'acquisto e' stato fatto presso un privato (che in quanto tale non ha il potere di esercitare la rivalsa) o perche' l'acquisto e' stato fatto anteriormente alla introduzione dell'Iva o perche', trattandosi di una operazione esente, non vi e' stata Iva da addebitare in via di rivalsa.

b) Operazioni esenti da Iva:

1- assegnazioni aventi ad oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, le quali sono esenti per espressa previsione del citato art. 10, n. 27 quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972;

Dette assegnazioni esenti si verificano:

- per ragioni di natura soggettiva, in quanto la società, svolgendo esclusivamente attività esenti, ha un pro-rata di indetraibilità del cento per cento ai sensi dell'articolo 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972;

- per ragioni di natura oggettiva, essendo previsto uno specifico regime di indetraibilità per la particolare categoria di beni, ai sensi dell'art. 19-bis1 (aeromobili, autoveicoli, navi e imbarcazioni da diporto, etc);

2- assegnazioni aventi ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa per le quali torna applicabile la disposizione dettata dall'art. 10, n. 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione alla quale sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 182/E dell'11 luglio 1996. Tale norma dispone l'esenzione dall'Iva per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa effettuate da soggetti diversi dalle

imprese costruttrici degli stessi, o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero, restauro o ristrutturazione ai sensi dell'art. 31, lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978, ovvero dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni;

3- assegnazioni aventi ad oggetto quote di partecipazione in società'. Si precisa che esse si configurano come operazioni esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 10, n. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972 che prevede tale regime per le operazioni relative ad azioni, obbligazioni, o ad altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali.

c) Operazioni escluse dall'Iva:

1- Assegnazioni aventi ad oggetto beni immobili il cui trasferimento non costituisce cessione agli effetti di tale imposta, quali le cessioni di terreni non edificabili (art. 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972). Le altre operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva, elencate nell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633, quali, ad esempio, le cessioni di azienda, non rilevano ai fini delle assegnazioni in discorso, non potendo costituire oggetto di assegnazioni agevolate ai sensi dell'art. 29. La disamina delle fattispecie soggette ad Iva, esenti ed escluse, consente di individuare l'ambito applicativo della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, essendo evidente che, se trattasi di operazioni esenti o di operazioni escluse, questa non può applicarsi per carenza di base imponibile. Si precisa che resta salva la possibilità per il contribuente che ha scelto l'applicazione della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, di assoggettare le operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva al tributo medesimo nei modi ordinari, osservando tutti gli obblighi previsti nel D.P.R. n. 633 del 1972 entro il termine di scadenza previsto dal testo modificato dell'art. 29 per il primo versamento dell'imposta sostitutiva; resta inteso che la maggiorazione dell'imposta sostitutiva e l'imposta di registro già pagate potranno formare oggetto di richiesta di rimborso nei termini previsti dalle singole leggi di imposta (facendo riferimento per la maggiorazione dell'imposta sostitutiva alla disciplina dei rimborsi in materia di imposte sui redditi) a decorrere dalla data del versamento dell'Iva nei modi ordinari.

A tale conclusione si perviene in considerazione della facoltà introdotta dall'art. 13 di scegliere tra il regime ordinario e l'applicazione dell'imposta sostitutiva con decorrenza dal 1 gennaio 1998.

Tutte le suddette ipotesi rientrano, sotto il profilo oggettivo e soggettivo, nella previsione normativa dell'art. 29 e restano soggette agli altri tributi indiretti secondo i criteri illustrati al successivo paragrafo.

2. Applicazione degli altri tributi indiretti

Con riferimento all'imposta di registro si ritiene opportuno precisare che per determinare l'ammontare dell'imposta è necessario che il contribuente dichiari in atto di volersi avvalere della norma in esame, specificando, altresì, quali assegnazioni intende assoggettare all'Iva secondo i criteri ordinari. Si precisa che qualora l'atto d'assegnazione sia stato già formato, in mancanza di volontà espressa in ordine alla scelta dell'imposta sostitutiva o del regime normale, sarà ritenuto valido il comportamento concludente adottato dal contribuente.

Il comma 5 dell'art. 29 disciplina il trattamento tributario ai fini delle imposte indirette e, in particolare, dispone che: "Le assegnazioni ai soci sono soggette all'imposta di registro nella misura fissa dell'1 per cento, nonché alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa e non sono considerate cessioni agli effetti dell'Iva e dell'Invim".

Va da sé che anche per l'imposta di registro vale quanto già esposto con riferimento ai requisiti soggettivi e all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione; pertanto, rientrano nella norma di favore soltanto le assegnazioni di beni espressamente individuati precedentemente, mentre le altre tipologie di beni sono assoggettate al regime fiscale ordinario.

In via preliminare giova richiamare l'art. 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale stabilisce il principio dell'alternatività tra l'imposta di registro e l'imposta sul valore aggiunto, per cui, ogni qual volta si renda applicabile l'Iva nei modi ordinari, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

L'imposta di registro si applicherà, pertanto, nella misura fissa di lire 250.000 a tutte le operazioni imponibili, indicate nel precedente

paragrafo, che vengono assoggettate all'Iva nei modi ordinari.

A tale proposito si precisa che per le assegnazioni di veicoli a motore poste in essere fino al 31 dicembre 1998, oltre all'Iva ordinaria e' dovuto un tributo nella misura fissa di lire 150.000 - quale imposta di registro, ovvero imposta erariale di trascrizione - nonche' la relativa addizionale provinciale; e' appena il caso di rammentare che dal 1 gennaio 1998 per i soli motocicli di qualsiasi tipo non e' dovuta l'imposta erariale di trascrizione, ai sensi della legge n. 449 del 27 dicembre 1997, art. 17, comma 39.

Le stesse assegnazioni, poste in essere a decorrere dal 1 gennaio 1999 non sono soggette all'imposta di registro ai sensi del combinato disposto degli articoli 11-bis della tabella e 11 della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131 del 1986.

Alle assegnazioni di veicoli torna, invece, applicabile l'imposta provinciale di trascrizione relativamente alle formalita' di iscrizione, trascrizione ed annotazione richieste al pubblico registro automobilistico a decorrere dal 1 gennaio 1999. Dall'applicazione di tale imposta provinciale esulano le cennate formalita' richieste a decorrere dalla medesima data del 1 gennaio 1999, aventi ad oggetto motocicli di qualsiasi tipo.

Qualora l'operazione soggetta ad Iva rientri nella precedente lettera a), punti da 1 a 4, ed il contribuente intenda avvalersi del regime dell'imposta sostitutiva, l'imposta di registro si applica nella misura dell'1 per cento.

Le operazioni specificate alla precedente lettera b) danno luogo, con riferimento all'applicazione dell'imposta sostitutiva, al seguente trattamento fiscale:

1) per le operazioni esenti di cui all'art. 10, punto 27 quinquies), del D.P.R. n. 633 del 1972 effettuate anteriormente al 9 marzo 1999 (data di entrata in vigore dell'art. 8 della legge n. 28 del 18 febbraio 1999), l'imposta di registro si applichera' nella misura fissa; con riferimento ai beni mobili iscritti in pubblici registri si deve tener conto di quanto sopra evidenziato.

Le stesse operazioni esenti, effettuate a decorrere dal 9 marzo 1999, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.

In ordine agli atti di assegnazione di beni mobili iscritti in pubblici registri, effettuati a decorrere dal 9 marzo 1999, si ritiene invece di dover precisare che per le unita' da diporto elencate nell'art. 7, lett. f), della Tariffa, parte prima, del piu' volte citato D.P.R. n. 131 del 1986, si applica il regime fiscale previsto dallo stesso articolo.

E' appena il caso di rappresentare che detto articolo stabilisce l'imposta di registro in misura fissa, ma correlata alle caratteristiche del natante e quindi non sembra possibile applicare l'aliquota stabilita dal comma 5 dell'art. 29 in commento che, non dettando alcun criterio di determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, non consente deroghe ai criteri stabiliti dal D.P.R. n. 131 del 1986;

2) per le assegnazioni agevolate che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, punto 8 bis) del D.P.R. n. 633 del 1972, si applica l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento nonche', se dovute, le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di lire 250.000; e' evidente in questa ipotesi la portata agevolativa del provvedimento in esame, che stabilisce un'aliquota ridotta rispetto a quelle previste in misura piu' elevata dalla Tariffa, parte prima, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;

3) per le assegnazioni di quote di partecipazione in societa' che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, punto 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di L.250.000, in quanto un diverso trattamento comporterebbe oneri piu' gravosi rispetto al regime tributario ordinario.

Per quanto concerne l'Invim, si precisa che l'applicazione della agevolazione recata dal quinto comma dell'art. 29, come modificato dall'art. 13, qualora ricorrano le condizioni indicate nelle leggi medesime, non determina l'interruzione dell'incremento di valore imponibile, stante la formulazione della norma, in forza della quale " le assegnazioni..... non sono considerate cessioni agli effetti dell'Invim".

Pertanto, in occasione del verificarsi di un presupposto di tassazione successivo all'assegnazione agevolata, dovra' essere assunto come valore iniziale quello alla data di acquisto da parte della societa' che ha effettuato l'assegnazione ovvero alla data di tassazione, in capo alla

predetta societa', agli effetti dell'imposta decennale o di quelle "straordinarie 1983 o 1991".

3. Base imponibile ai fini della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette.

L'art. 29, comma 2, nel dettare le modalita' di determinazione della maggiorazione del 30% dell'imposta sostitutiva per i beni la cui cessione e' soggetta ad Iva, stabilisce che debba essere calcolata l'Iva applicabile al valore normale del bene. In proposito si richiama l'art. 13, comma 2, lett.c), del D.P.R. n. 633 del 1972 il quale indica tale valore come base imponibile all'Iva per le assegnazioni di beni ai soci. La definizione del "valore normale" viene poi fornita dal successivo art. 14 dello stesso D.P.R. che fa riferimento al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui e' stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo piu' prossimi, facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini, alle tariffe dell'impresa, ecc.

Nell'ambito della specifica disciplina delle assegnazioni agevolate, tuttavia, il legislatore, come gia' precisato, detta dei criteri particolari per la determinazione del valore normale dei beni immobili e delle quote di partecipazione in societa'. Ai fini della maggiorazione dell'imposta sostitutiva assume rilievo, ovviamente, solo il criterio dettato per il valore normale degli immobili, in quanto le assegnazioni di partecipazioni in societa' costituiscono operazioni esenti dall'Iva.

Per quanto concerne le assegnazioni di beni immobili, a seguito delle modifiche apportate all'art. 29 dall'art. 13, comma 2, lett. c), la societa' puo' scegliere di applicare l'imposta sostitutiva assumendo, con i criteri evidenziati in precedenza, come valore normale quello risultante dai principi generali o, in alternativa, quello risultante dalla applicazione dei moltiplicatori alle rendite catastali ovvero, per gli immobili censiti in catasto ma senza attribuzione di rendita, quello stabilito ai sensi dello art. 12 del D.L. n. 70 del 1988, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Si ritiene che la possibilita' di scelta tra i diversi criteri di determinazione del valore normale in deroga ai principi del D.P.R. n. 633 del 1972, trovi applicazione anche ai fini della determinazione dell'Iva sulla quale calcolare la maggiorazione dell'imposta sostitutiva. Cio' in quanto, vertendosi comunque nell'ambito di determinazione dell'imposta sostitutiva, non puo' ipotizzarsi il riferimento a valori normali individuati sulla base di criteri differenti.

Si rileva altresì che, con riferimento all'imposta di registro, come precedentemente accennato, la norma in parola non contiene invece alcuna previsione circa i criteri di determinazione della base imponibile; sembra evidente, pertanto, che tornano applicabili i criteri stabiliti dagli articoli 50, 51 e 52 del citato D.P.R. n. 131 del 1986.

Per completezza di argomento e' appena il caso di precisare che per la determinazione del valore degli immobili si puo' ricorrere alla cosiddetta valutazione automatica e, pertanto, si rende applicabile anche il citato art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

CAPITOLO II - LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

PARTE I - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP

1. Generalita'

L'art. 13, comma 3, dispone che le norme dettate dall'articolo 29 si applicano anche alle cessioni a titolo oneroso di beni ai soci. Per effetto del rinvio operato dal citato comma 3 al comma 1 dello stesso articolo 13, il quale estende l'arco temporale di applicazione dell'imposta sostitutiva alle assegnazioni poste in essere e alle trasformazioni deliberate dal 2 settembre 1998 al 30 giugno 1999, la disposizione deve ritenersi riferita alle cessioni onerose effettuate in tale lasso di tempo. Tale conclusione trova ulteriore conferma nel comma 4 dell'art. 13 ove risultano menzionate "...le cessioni... effettuate a decorrere dal 2 settembre 1998".

Circa la nozione di cessione si precisa che la stessa, oltre alla compravendita, comprende altri negozi (esempio: permuta, datio in solutum e conferimento in societa').

Si fa presente che nell'ipotesi in cui il corrispettivo stabilito per la cessione in modo agevolato sia d'importo inferiore al valore normale

determinato secondo le indicazioni precedentemente fornite, ai fini della cessione medesima deve essere considerato il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir ovvero ai sensi dell'art. 29, comma 3. Il corrispettivo della cessione assume rilievo, pertanto, soltanto quando lo stesso e' pari o superiore al valore normale. Anche per le cessioni di cui trattasi che non hanno formato oggetto di specifici chiarimenti nel presente paragrafo si rinvia alle considerazioni svolte in precedenza con riferimento alle assegnazioni agevolate.

2. Effetti della cessione sul bene ceduto

Con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal cessionario, si precisa che il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo, da assumere da parte del cessionario stesso, e' costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla societa' cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

1. Maggiorazione ai fini dell'imposta sostitutiva

Alle cessioni di beni ai soci a titolo oneroso, per espressa previsione della norma modificativa, si applicano tutte le disposizioni dettate per le assegnazioni agevolate, ad eccezione di quelle concernenti la base imponibile sulla quale commisurare la maggiorazione dell'imposta sostitutiva di cui si dira' in seguito. Anche per le cessioni a titolo oneroso, che la societa' scelga di assoggettare alla maggiorazione dell'imposta sostitutiva in alternativa all'Iva, opera, pertanto, la disposizione recata dall'art. 29, comma 5, con l'effetto che le stesse non costituiscono operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva. Per definire le fattispecie alle quali puo' rendersi applicabile la maggiorazione dell'imposta sostitutiva, si rinvia alle indicazioni fornite in merito alle assegnazioni, atteso che, ai fini dell'Iva, le cessioni onerose e le assegnazioni ai soci integrano lo stesso presupposto oggettivo d'imposta e soggiacciono alla stessa disciplina.

2. Trattamento ai fini degli altri tributi indiretti

Per gli altri tributi indiretti vale, in linea generale, quanto precisato con riferimento alle assegnazioni.

Tuttavia, le cessioni ai soci di partecipazioni in societa' sono soggette, all'applicazione della tassa di cui al R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278 e successive modificazioni (Disciplina delle tasse per i contratti di trasferimento di titoli e valori), che e' commisurata al corrispettivo della cessione.

A tale proposito si osserva che non torna applicabile l'imposta di registro prevista dal suddetto comma 5 dell'art. 29, in quanto l'art. 34, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, espressamente stabilisce che "le imposte di bollo e di registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa".

Considerato che detta previsione normativa e' stata qualificata "esenzione" dal legislatore nell'art. 1, comma 8, del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 435, che ha introdotto delle modifiche alla disciplina dei contratti di borsa, non si puo' che ritenere gli atti di cui trattasi esenti dall'imposta di registro.

3. Base imponibile ai fini della maggiorazione dell'imposta sostitutiva e degli altri tributi indiretti.

Per le cessioni onerose ai soci, l'articolo 13, comma 3, stabilisce un criterio di individuazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, riferito a tutti i beni che possono formare oggetto delle cessioni stesse.

Sulla base di tale criterio viene attribuito rilievo al corrispettivo solo quando questo sia stabilito dalle parti in misura pari o superiore al valore normale, mentre, nel caso in cui sia inferiore, la base imponibile e' rappresentata dal valore normale del bene, che puo' essere individuato ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 917 del 1986 o ai sensi dell'art. 29, comma 3, per il quale si rinvia a quanto detto in precedenza (4.1.1.).

Anche se tale criterio e' dettato espressamente ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, deve ritenersi che esso si rende applicabile anche per determinare l'Iva sulla quale calcolare il 30 per cento da corrispondere a titolo di maggiorazione dell'imposta sostitutiva.

La base imponibile all'Iva, a tale fine, sara', pertanto, quella risultante dall'applicazione dell'aliquota propria del bene al corrispettivo

stabilito dalle parti, solo nell'ipotesi in cui questo non sia inferiore al valore normale. Tale criterio garantisce che, anche ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'imposta sostitutiva, la tassazione della cessione avvenga per un ammontare che il legislatore ha ritenuto congruo. La deroga all'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, che indica quale base imponibile all'Iva delle cessioni onerose il corrispettivo stabilito dalle parti, e' consentita in quanto la determinazione di tale tributo, per le finalita' in esame, costituisce soltanto un riferimento per calcolare l'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta e non opera nell'ambito applicativo del D.P.R. n. 633 del 1972. Si sottolinea, infine, che i criteri indicati dall'art. 9 del D.P.R. n. 917 del 1986, richiamato dall'art. 13, comma 3, per la determinazione del valore normale dei beni oggetto di cessione onerosa ai soci, sono coincidenti con quelli indicati, allo stesso fine, dall'articolo 14 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per gli altri tributi indiretti valgono le osservazioni fatte con riferimento alle assegnazioni.

CAPITOLO III - LA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETA' SEMPLICE PARTE I - DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP 1. Generalita'

L'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 29 stabilisce che le disposizioni contenute nello stesso articolo si applicano alle societa' che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 1 settembre si trasformano in societa' semplici. Peraltro, come gia' evidenziato in premessa, il comma 1 dell'art. 13 ha reso applicabili le disposizioni previste dall'art. 29 anche alle trasformazioni deliberate dal 2 settembre 1998 al 30 giugno 1999 effettuate in base ai nuovi criteri stabiliti dallo stesso art. 13.

Si precisa che, la trasformazione agevolata in societa' semplice, secondo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 29, e' riservata alle societa' che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni assegnabili dei quali si e' trattato in precedenza.

A tale riguardo, si fa presente che il secondo periodo del comma 4 dell'art. 87 del Tuir, stabilisce che per oggetto principale si intende l'attivita' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Si precisa che, diversamente dall'ipotesi dell'assegnazione, la trasformazione in societa' semplice in via agevolata puo' essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale e' composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 1997. La necessita' che la compagine sociale alla data della trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della societa' trasformata.

Si precisa altresì che e' ininfluyente, ai fini di cui trattasi, la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del 30 settembre 1997.

La trasformazione in regime agevolato delle societa' che gestiscono terreni agricoli non trova preclusioni sempreche' le predette societa' abbiano ad oggetto la gestione esclusiva o principale dei terreni ad uso agricolo.

In presenza di una operazione di trasformazione in societa' semplice, i beni che non possono godere dell'agevolazione in argomento, in quanto all'atto della trasformazione non possiedono le necessarie caratteristiche richieste dalla norma, devono essere assoggettati a tassazione con i criteri ordinari, configurandosi in tale ipotesi una fattispecie riconducibile alle previsioni dell'art. 53, comma 2 e dell'art. 54, comma 1, lett. d) del Tuir.

Anche nel caso di trasformazione, per la determinazione della base imponibile cui commisurare l'imposta sostitutiva del 10 per cento, si applicano le medesime disposizioni precedentemente illustrate con riferimento alle assegnazioni.

Sempre in relazione all'ipotesi di trasformazione, il primo periodo del comma 4 dell'art. 29 dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle societa' trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, vale a dire dell'importo su cui e' stata applicata l'imposta sostitutiva del 10 per cento.

Si precisa, inoltre, che ai fini dell'applicazione della disposizione di

cui all'art. 81, comma 1, lett. b), del Tuir, che prevede l'imponibilita' delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non piu' di cinque anni, l'operazione di trasformazione in societa' semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio.

PARTE II - DISCIPLINA AI FINI DELL'IVA E DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI

1. La maggiorazione dell'imposta sostitutiva

Per quanto concerne l'Iva, al fine di verificare se alle trasformazioni previste dall'art. 29, comma 1, si renda applicabile la maggiorazione della imposta sostitutiva, occorre premettere che l'art. 2, comma 3, lett. f), del D.P.R. n. 633 del 1972 esclude dall'ambito di applicazione del tributo i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di societa' e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti. La previsione di esclusione comprende anche le trasformazioni in societa' semplici.

Tuttavia, la societa' semplice, che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attivita' rilevante ai fini dell'Iva, in quanto ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, svolgono attivita' d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalita' giuridica e le societa' semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali o agricole. Poiche' ai fini civilistici le societa' semplici non possono svolgere attivita' commerciali (art. 2249 c.c.), la disposizione recata dall'art. 4, secondo comma, n. 2, citato, deve essere limitata, per le societa' semplici, al solo svolgimento di attivita' agricole. L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla societa' semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che le societa' commerciali che assumono tale configurazione civilistica anche ai fini fiscali attuano la cessazione dell'attivita' imprenditoriale e devono assoggettare i relativi trasferimenti ad Iva, a titolo di autoconsumo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 o, in alternativa, alla maggiorazione dell'imposta sostitutiva ai sensi del secondo comma dell'art. 29.

Per quanto concerne la base imponibile sulla quale commisurare la maggiorazione dell'imposta sostitutiva, si rinvia a quanto chiarito in relazione alle assegnazioni di beni ai soci, tenendo conto se per i detti beni sia stata operata la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti secondo quanto precisato con la risoluzione n. 28 del 17 aprile 1998.

2. L'applicazione degli altri tributi indiretti .

Con riferimento all'imposta di registro, e' appena il caso di evidenziare che le trasformazioni delle societa' di cui si tratta in societa' semplici sono disciplinate dall'art. 4, comma 1, lettera c), della Tariffa, parte prima, del piu' volte citato D.P.R. n. 131 del 1986, che prevede l'applicazione dell'imposta nella misura fissa di L.250.000 per le modifiche statutarie, comprese le trasformazioni, ovviamente qualora non comportino variazione del capitale o del patrimonio sociale.

CAPITOLO IV - LA DISPOSIZIONE ANTIELUSIVA DI CUI ALL'ART. 37-BIS DEL D.P.R.

N. 600 DEL 1973

Va premesso che le disposizioni agevolative in esame, come si evince dai lavori parlamentari, sono tese "a proseguire l'opera di liberazione e di pulizia rispetto ad alcune societa'... che detengono beni non strumentali all'attivita' d'impresa".

Pertanto, si precisa, con specifico riferimento all'ipotesi di operazioni rientranti nell'ambito dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che si applicano, nelle operazioni agevolate in esame, ricorrendone i presupposti, le norme ivi contenute.

CAPITOLO V - LE PROBLEMATICHE CONCERNENTI L'AC-CERTAMENTO DELLE DIVERSE IMPOSTE SOSTITUTIVE

Per quanto concerne gli uffici competenti in materia di accertamento dell'imposta sostitutiva, occorre evidenziare che, in attesa del completamento dell'avvio degli Uffici delle Entrate, tale potere rientra nelle competenze degli uffici delle imposte dirette, anche per quanto concerne la corretta determinazione della maggiorazione dell'imposta sostitutiva corrisposta in luogo dell'Iva.

Gli uffici Iva mantengono le proprie competenze in materia di accertamento in relazione alle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 29, come modificato dall'art. 13, per le quali la societa' abbia applicato l'Iva nei modi ordinari, rinunciando all'applicazione della

maggiorazione dell'imposta sostitutiva.

Restano invariati gli ordinari poteri di accertamento degli uffici titolari della gestione degli altri tributi indiretti per quanto concerne l'applicazione di tali tributi alle operazioni soggette all'imposta sostitutiva.

Occorre precisare che, qualora oggetto dell'assegnazione o della cessione agevolata sia un immobile, censito in catasto ma senza attribuzione di rendita catastale, con riferimento al quale e' stato chiesta in atto l'applicazione del citato art. 12 del D.L. n. 70 del 1998, la rendita catastale attribuita dovra' essere comunicata dall'Ufficio del registro all'Ufficio delle imposte dirette competente, in quanto elemento utile per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione delle imposte indirette e quale valore normale del bene ai fini dell'imposta sostitutiva.

CAPITOLO VI - IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Le societa' che si avvalgono delle disposizioni della norma in esame devono versare il 40 per cento dell'imposta sostitutiva, intesa quest'ultima come somma delle imposte sostitutive nonche' della maggiorazione dovute a diverso titolo secondo le disposizioni della normativa in argomento, entro il 16 luglio 1999 e la restante parte in quote di pari importo rispettivamente entro il 16 settembre ed il 16 novembre 1999, con i criteri di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Si fa presente che i nuovi termini di versamento sono applicabili anche nei confronti delle societa' che si sono avvalse delle previgenti disposizioni dell'art. 29 e che hanno, secondo quanto previsto dalla disposizione medesima, gia' effettuato i versamenti.

In relazione ai versamenti dell'imposta sostitutiva si fa presente che e' stato istituito il seguente codice tributo: 1677 - imposta sostitutiva assegnazione agevolata dei beni ai soci ai sensi dell'art. 29 L. 449/97 -, con riferimento al quale devono essere versate cumulativamente l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, la maggiorazione di detta imposta sostitutiva in luogo dell'Iva e l'imposta sostitutiva del 20 per cento per le riserve in sospensione d'imposta. Il periodo di riferimento da indicare sul modello di versamento e' l'anno per il quale si effettuano i versamenti da indicare nella forma AAAA.AAAA. Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare, si ripete lo stesso anno; se non coincide, si riportano i due anni dell'esercizio. Il versamento puo' essere effettuato presso gli sportelli di qualsiasi concessionario, presso le banche o le agenzie postali, utilizzando il modello F24. Si precisa che le somme in parola possono essere oggetto di compensazione.

Si ritiene utile evidenziare che le somme riscosse sono riversate esclusivamente all'Erario/Stato (art. 64, legge 449 del 1997) e sono di competenza del Capo VI, capitolo 1188, non articolato del bilancio dello Stato.

Per cio' che concerne la tempestivita' dei versamenti, poiche' il comma 1 dell'art. 13 della legge n. 28 del 1999 amplia i termini dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci e la lett. d) del comma 2 della medesima legge n. 28 del 1999 stabilisce nuovi termini di pagamento, il contribuente, una volta ricalcolato l'importo totale dell'imposta sostitutiva dovuta, effettuera' i versamenti rateali nei nuovi termini previsti dalle norme, defalcando l'intero ammontare dei versamenti gia' effettuati a partire dalla prima rata di versamento stabilita dalla legge n. 28 del 1999.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.