

ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE AI SOCI DI FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA ACQUISTATI SENZA DETRAZIONE DELL'IVA

Il quesito riguarda il regime fiscale applicabile ad un'assegnazione o ad una cessione ai soci - in presenza dei requisiti per usufruire delle agevolazioni di cui all'art. 1, commi 115 ss., l. n. 208/2015 - di un fabbricato strumentale per natura facente parte del patrimonio di una società che a suo tempo lo aveva acquistato da un privato.

La circ. dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016 precisa (paragrafo 7) che l'**assegnazione** di beni ai soci – operazione soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 6) D.P.R. n. 633/1972 – realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa ai sensi del precedente n. 5) del medesimo comma 2 dell'art. 2, alla quale non è applicabile l'IVA «per quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19. Trattasi dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno nonché dei casi in cui i beni sono stati acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972» ⁽¹⁾.

Pertanto la circolare sul punto conclude che «esulano dall'ambito applicativo del tributo [ndr, l'IVA] le fattispecie di assegnazione di beni in relazione alle quali era preclusa la detrazione dell'IVA all'atto di acquisto».

In altri termini, gli atti di assegnazione ai soci di beni acquistati senza detrazione dell'IVA ⁽²⁾ sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ⁽³⁾ e sono soggetti all'imposta di registro proporzionale ⁽⁴⁾.

Ne consegue che l'assegnazione agevolata avente ad oggetto un fabbricato strumentale per natura acquistato da un privato, in presenza dei presupposti di cui all'art. 1, commi 115 ss., l. n. 208/2015 cit., sarebbe soggetta all'imposta di registro proporzionale, ordinariamente con l'aliquota (ridotta alla metà) del 4,5% ed alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Va ricordato, però, che qualora oggetto dell'assegnazione agevolata fuori campo IVA sia un fabbricato destinato specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibile di altra destinazione senza radicale trasformazione, l'aliquota dell'imposta di registro, ridotta alla metà, è del 2% (v. art. 4, comma 1, lett. a n. 2, per il rinvio di cui alla lett. d n. 2 ⁽⁵⁾) e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 200 euro ciascuna (cfr. circ. n. 26/E cit., paragrafo 8.1).

Diversamente, nel caso di **cessione** (rientrante nel campo di applicazione dell'IVA) occorre verificare quale sia la ragione per la quale la società cedente non ha detratto l'IVA in relazione all'acquisto, al fine di individuare i criteri di tassazione della cessione stessa.

E più precisamente, la mancata detrazione rileva agli effetti dell'esenzione da IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-*quinquies* D.P.R. n. 633/1972, ma solo se si tratta di beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del medesimo decreto. In sostanza l'esenzione da ultimo menzionata riguarda le cessioni dei beni al cui acquisto è stata applicata l'IVA non considerata, però, in detrazione.

E si ricorda che laddove ricorrano le condizioni dell'esenzione IVA ex art. 10 n. 27-*quinquies* cit.: non si ritengono applicabili le disposizioni di cui ai nn. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 ⁽⁶⁾; l'imposta di registro è dovuta, per la deroga all'alternatività con l'IVA (art. 40 D.P.R. n. 131/1986), nella misura proporzionale secondo le previsioni dell'art. 1 della tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986 (misura ridotta alla metà per le cessioni agevolate); le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Se, invece, l'atto di provenienza è senza IVA, anche se ovviamente la detrazione non è stata esercitata, l'esenzione di cui all'art. 10 n. 27-*quinquies* cit. non si applica⁽⁷⁾.

Ne deriva che la cessione agevolata ai soci di un fabbricato strumentale per natura acquistato da un privato (quindi senza l'IVA) rientra nel campo di applicazione del suddetto tributo, secondo la disciplina di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-*ter* d.p.r. n. 633/1972, e quindi è esente o (eventualmente) imponibile ai sensi della suddetta norma ed è soggetto, in ogni caso, oltre all'imposta di registro in misura fissa (200 euro), anche alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 200 euro ciascuna ai sensi dell'art. 1, comma 119, l. n. 208/2015 cit. ⁽⁸⁾.

Annarita Lomonaco

- 1) Nello stesso senso anche circ. n. 37/E del 16 settembre 2016.
- 2) È irrilevante la causa della mancata detrazione dell'IVA. Così Forte- Petruzzelis, *Assegnazione, cessione ed estromissione agevolata dei beni ai soci*, Santarcangelo di Romagna, 2016, 147 ss., i quali, per ciò che riguarda l'atto di provenienza, indicano a titolo esemplificativo le seguenti fattispecie che determinano la mancata detrazione del tributo: «atto di acquisto senza IVA (cedente soggetto privato); atto di acquisto senza IVA (operazione effettuata prima dell'entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto); atto di acquisto senza IVA trattandosi di operazione esente ai sensi dell'art. 10 comma 1, nn. 8-*bis* e 8-*ter*; IVA indetraibile ai sensi dell'art. 19-*bis*1 trattandosi di acquisto di fabbricato abitativo da parte di società non costruttrice; IVA indetraibile in quanto l'acquisto è effettuato da un'impresa che effettua esclusivamente operazioni esenti da IVA».
- 3) Non sono da considerare fuori campo IVA, invece, le assegnazioni relative ad immobili acquistati con detrazione del suddetto tributo, effettuate anche dopo il decorso del periodo di tutela fiscale rilevante ai fini della rettifica della detrazione. Cfr. circ. n. 37/E cit., paragrafo 8.
- 4) Invece gli atti di assegnazione agevolata ai soci di fabbricati strumentali per natura rientranti nel campo di applicazione dell'IVA sono esenti o (eventualmente) imponibili ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-*ter* d.p.r. n. 633/1972 e sono soggetti, in ogni caso, oltre all'imposta di registro in misura fissa (200 euro), anche alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 200 euro ciascuna ai sensi dell'art. 1, comma 119, l. n. 208/2015 cit. (Cfr. Raponi, *Art. 1 commi 115-120 legge di stabilità 2016: assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice*, studio n. 20-2016/T).
- 5) La norma riguarda anche le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei predetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni.
- 6) Bellini, Forte, Lomonaco, studio n. 144-2007/T, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, ove «si ritiene debba essere applicata prioritariamente la previsione di cui al n. 27-*quinquies*), art. 10, comma 1 in quanto subordina l'esenzione dell'operazione ad un "evento", cioè il diritto alla detrazione totale della relativa imposta, che "risale" al momento dell'acquisto del bene oggetto di cessione. Invece le ipotesi di esenzione di cui ai citati nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) del medesimo articolo fanno riferimento esclusivamente alle caratteristiche in sé dell'operazione, ovvero a circostanze, ..., successive rispetto

all'operazione della quale deve essere individuato il regime fiscale». Nello stesso senso cfr. Forte-Petruzzelis, op. cit., 173 s.

7) Cfr. Forte, *Manuale dell'IVA 2016*, Santarcangelo di Romagna, 2015, 601.

8) Cfr. Raponi, *Art. 1 commi 115-120 legge di stabilità 2016: assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice*, studio n. 20-2016/T, cit.