

ASSEGNAZIONE DI IMMOBILI AI SOCI – PROFILI FISCALI

di Raffaele Trabace

1. Classificazione degli immobili dell'impresa: immobili strumentali – immobili merce – immobili patrimonio

Una breve premessa sulla classificazione dei beni dell'impresa in genere e sulla disciplina della imposizione diretta delle cessioni/assegnazioni di tali beni, per richiamare l'attenzione sulla complessità fiscale delle operazioni di assegnazione di immobili ai soci, assumendo in esse rilevanza non soltanto le questioni attinenti alla tassazione indiretta, di specifica competenza notarile, ma anche e soprattutto quello della tassazione diretta sotto il duplice profilo della imposizione a carico della società assegnante e in capo al socio assegnatario.

Ai sensi dell'art. 43, co. 1°, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, TUIR, gli immobili relativi alle imprese commerciali non si considerano produttivi di reddito fondiario.

Pertanto le **cessioni/assegnazioni** di tali immobili da parte di società in genere concorrono alla formazione del **reddito d'impresa** delle società stesse, sulla base di componenti positivi e negativi, ma con modalità diverse, a seconda che si tratti di immobili strumentali, immobili merce o immobili patrimonio.

In base al co. 2° dell'art. 43, citato, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano **strumentali** gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale societaria. Sono gli immobili strumentali **“per destinazione”** che si distinguono da quelli **“strumentali per natura”**, definiti, nella seconda parte del comma citato, come gli immobili, relativi a imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, immobili questi ultimi che si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato.

Si differenziano dagli immobili strumentali, gli **immobili merce**, rientranti nei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Si definiscono, infine, **immobili patrimonio**, gli immobili che non rientrano nelle categorie dei beni strumentali e dei beni merce, di cui sopra.

Per l'impresa individuale, invece, si considerano in ogni caso relativi all'impresa soltanto gli immobili merce, mentre per quanto attiene agli immobili delle altre categorie, strumentali e patrimonio, la inerenza è condizionata all'iscrizione di tali

beni nell'inventario previsto dall'art. 2217 c.c. o, per le imprese minori, nel registro dei beni ammortizzabili.

1.1. Determinazione del reddito d'impresa in base alle categorie di immobili.

Classificando le imprese con oggetto immobiliare, come **immobiliari di costruzione, immobiliari di compravendita e immobiliari di gestione**, si ritiene in generale che:

* per le immobiliari di costruzione e di compravendita la componente immobiliare, costituita da **immobili strumentali e immobili merce**, concorre a formare il reddito d'impresa prevalentemente sulla base delle risultanze del conto economico ovvero sulla base dei costi e dei ricavi;

* mentre per le immobiliari di gestione il reddito d'impresa è determinato in parte sulla base delle risultanze del conto economico e in parte in base ai criteri previsti dall'art. 90 TUIR.

Più specificamente, concorrono a formare il reddito delle imprese immobiliari:

- **i ricavi** costituiti dai corrispettivi delle cessioni degli immobili merce;
- **i ricavi** costituiti dal **valore normale dei beni merce assegnati ai soci** o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- **le plusvalenze degli immobili** relativi all'impresa, diversi dagli immobili merce, se realizzate:
 - ° mediante cessioni a titolo oneroso degli stessi;
 - ° oppure se i beni vengono **assegnati ai soci** o vengono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Per quanto attiene agli immobili merce, costruiti o acquistati per la vendita dalle imprese/società immobiliari, gli stessi concorrono a formare il reddito d'impresa sulla base delle risultanze del conto economico, nel quale assumono rilevanza, oltre ai ricavi, i costi di costruzione e le variazioni delle rimanenze ai sensi dell'art. 92 del TUIR, mentre per gli immobili c.d. patrimonio, cioè gli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, gli stessi concorrono a formare il reddito d'impresa secondo i criteri stabiliti dall'art. 90 del TUIR, cioè in base alle disposizioni proprie della determinazione dei redditi fondiari, se situati nel

territorio dello Stato, e, in base ai criteri stabiliti dall'art. 70, co. 2, TUIR, se situati all'estero.

2. Le assegnazioni a soci in genere

L'ambito, diciamo così, "naturale" delle assegnazioni di beni ai soci è quello della **fase di liquidazione, dopo l'approvazione del piano di riparto.**

Ma si ritengono ammissibili, con espressa previsione dello statuto o dei patti sociali o con il consenso di tutti i soci (così superando la tesi negativa fondata sulla presunta violazione della par condicio tra i soci o sul rischio di violazione dei diritti dei creditori per la impossibilità di attribuire una valutazione "obiettiva" ai beni da assegnare) assegnazioni di beni conseguenti a:

- liquidazione della quota a seguito di recesso o esclusione;
- riduzione del capitale mediante attribuzione di beni;
- distribuzione di utili in natura.

E' ritenuta, invece, non pacifica l'assegnazione di beni agli eredi del socio defunto in luogo della liquidazione.

(Il tema è ampiamente trattato dallo Studio CNN n. 103-2012/T, anche per quanto attiene ai limiti dei valori dei beni assegnati in rapporto ai conferimenti, in caso di riduzione reale del capitale – artt. 2445 e 2482 c.c., al divieto di restituzione dei conferimenti imposto agli amministratori, fuori dei casi di legittima riduzione del capitale, dall'art. 2626 c.c., alla possibilità di superamento del valore nominale del conferimento in caso di recesso, ex art. 2473 c.c.)

Qui mi limito a cercare di cogliere ed evidenziare alcuni profili fiscali delle assegnazioni di immobili.

2.1. Imposte dirette

L'operazione è rilevante sia per la società assegnante sia per il socio assegnatario.

In capo alla società:

- **l'assegnazione di beni merce genera ricavi** in base al valore normale del bene assegnato;

- **l'assegnazione di beni strumentali genera plusvalenze** pari alla differenza tra il valore normale del bene assegnato e il valore fiscalmente riconosciuto del bene stesso.

In sintesi:

- **la cessione a titolo oneroso** è tassata:

° sulla base dei costi e dei ricavi (per i beni merce)

° sulla differenza tra corrispettivo percepito e costo non ammortizzato (per i beni strumentali)

- **l'assegnazione a soci** è tassata:

° sulla base del costo e del valore normale (per i beni merce)

° sulla differenza tra valore normale e costo non ammortizzato del bene (per i beni strumentali).

Pertanto nella cessione onerosa rileva il corrispettivo percepito, mentre **nell'assegnazione assume rilevanza il valore normale.**

In capo al socio persona fisica in genere:

- **l'assegnazione da società di capitali** genera reddito di capitale tassabile secondo il principio di cassa;

- **l'assegnazione da società di persone** genera reddito d'impresa tassabile secondo il cd principio di trasparenza, che prescinde cioè dal momento della percezione.

Con particolare riferimento al **recesso**, l'assegnazione costituisce utile tassabile soltanto per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o per la sottoscrizione della quota annullata per effetto del recesso.

(Per un approfondimento si veda il citato Studio CNN n. 103-2012/T)

2.2. Iva

Le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica **costituiscono cessioni di beni** ai sensi dell'art. 2, co. 2°, n. 6), d.P.R. n. 633/1972.

Sotto il profilo della disciplina Iva le assegnazioni a soci fatte sia dalle società di persone sia dalle società di capitali si considerano pertanto trasferimenti a titolo oneroso.

2.2.1. Iva - Schema operativo

In genere la cessione si considera fuori campo Iva, in assenza:

= del requisito soggettivo (es. cessione da “privato”);

= del requisito oggettivo (cessione di beni individuati dalla legge: es. terreni non edificabili; aziende).

L’assegnazione si considera in campo Iva, ricorrendo:

= il requisito soggettivo (il requisito soggettivo ricorre in ogni caso qualora la assegnazione sia effettuata da una società; indagini ulteriori vanno effettuate per l’assegnazione/autoconsumo delle imprese individuali);

= il requisito oggettivo (il requisito oggettivo, salvo eccezioni, ricorre in genere per le assegnazioni di immobili).

Se in campo Iva, le assegnazioni possono essere:

- imponibili
- esenti

Se imponibili, occorre poi ricercare l’aliquota Iva in concreto applicabile.

Qualche esempio.

L’assegnazione da società di **un terreno non edificabile**, non è un’assegnazione esente da Iva, ma è un’assegnazione fuori campo Iva.

L’assegnazione da società di **un’azienda o ramo d’azienda** è un’assegnazione fuori campo Iva.

L’assegnazione **di azienda comprensiva di immobili** è un’assegnazione fuori campo Iva, anche qualora vengano posti in essere atti separati per l’assegnazione a uno stesso soggetto dei beni mobili e degli immobili.

Diverso il caso in cui vengano assegnati **l'azienda (senza immobili) a un soggetto e gli immobili a un altro soggetto**, in tal caso:

- l'assegnazione dell'azienda è fuori campo Iva;
- l'assegnazione degli immobili, a secondo della loro natura, può essere fuori campo o in campo Iva e in quest'ultimo caso imponibile oppure esente.

L'assegnazione di un fabbricato è in campo Iva e può essere imponibile o esente ai sensi dei nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del Decreto Iva.

Per le assegnazioni esenti di fabbricati, ai sensi dell'art. 21, co. 6°, lett. c) del d.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, co. 325°, lett. d), legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013) la relativa fattura, ai sensi dell'art. 10 del medesimo d.P.R. n. 633, deve contenere, in luogo dell'ammontare dell'imposta, l'annotazione: **“operazione esente”**.

Le cessioni/assegnazioni esenti possono avere riflessi sui meccanismi della detrazione, di cui all'art. 19 e seguenti del Decreto Iva, come si vedrà in seguito.

3. Fabbricati strumentali per natura e fabbricati “diversi”, la disciplina delle cessioni/assegnazioni Iva di cui all'art. 10, co. 1°, nn. 8-bis) e 8-ter), d.P.R. n. 633/1972

In campo IVA la distinzione recata dalle norme è tra fabbricati strumentali per natura e fabbricati diversi da quelli strumentali per natura. Nei quali ultimi potrebbero essere ricompresi, i fabbricati strumentali per destinazione, per es. un'unità identificata in catasto come abitazione ma destinata di fatto a ufficio.

Si ricorderà che all'indomani dell'entrata in vigore della nuova disciplina delle cessioni Iva del 2006, era stata sostenuta la tesi della riconducibilità delle cessioni di immobili merce nell'ambito del n. 8-bis) con conseguente inapplicabilità delle ipocatastali rinforzate.

Ma, come spesso accade, prevale la distinzione dettata dall'AE:

tra

- **fabbricati strumentali per natura** (categorie catastali B, C, D, E e A/10) sulla base della nota della Direzione Generale del Catasto, n. 3/330 del 3 febbraio 1989, disciplinati dal n. 8-ter)

e

- **fabbricati abitativi** (categoria catastale A, esclusa A/10) disciplinati dal n. 8-bis)

Pertanto attualmente, in base alle norme e alla prassi dell'AE, **sono esenti da IVA:**

a) *le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze*, poste in essere nell'esercizio di impresa, ad eccezione di quelle effettuate, **entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, o anche successivamente mediante opzione per l'imposizione espressamente esercitata nel relativo atto**, da imprese costruttrici e da imprese che hanno effettuato sugli immobili interventi di recupero qualificati, e cioè: interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica;

b) le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, per le quali nel relativo atto la parte cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

sono altresì esenti da Iva:

a) *le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura e relative pertinenze*, poste in essere nell'esercizio di impresa, ad eccezione di quelle effettuate, **entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, o anche successivamente mediante opzione per l'imposizione espressamente esercitata nel relativo atto**, da imprese costruttrici e da imprese che hanno effettuato sugli immobili interventi di recupero qualificati, e cioè: interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica;

b) *le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate dalle imprese che non hanno costruito o recuperato i fabbricati stessi*, **per le quali nel relativo atto la parte cedente non abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.**

Pertanto, in relazione alle cessioni di fabbricati strumentali per natura, oggi non assumono più rilevanza, ai fini della imponibilità/esenzione della cessione, la qualifica rivestita e la percentuale di detraibilità di imposta del soggetto cessionario, secondo la disciplina previgente.

Va qui precisato che sia l'8-bis), sia l'8-ter) parlano di "*cessioni di fabbricati*", ma è ormai pacificamente ritenuto che l'espressione vada intesa come "*cessione di beni relative a fabbricati*". E pertanto rientrano in tale disciplina non soltanto i

trasferimenti della proprietà di fabbricati ma anche le costituzioni o i trasferimenti di diritti reali di godimento sui fabbricati stessi.

Da quanto sopra emerge inoltre che per quanto attiene alle cessioni di fabbricati abitativi **l'opzione per l'imposizione** può essere esercitata soltanto dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici dei fabbricati stessi, mentre per quanto attiene alle cessioni di fabbricati strumentali per natura l'opzione per l'imposizione può essere esercitata sia dalle imprese costruttrici/ristrutturatrici sia dalle imprese che non abbiano costruito o recuperato i fabbricati stessi.

Alle cessioni imponibili per opzione si applica il meccanismo del **reverse charge o inversione contabile**.

L'opzione è per l'imposizione non per l'inversione contabile, questa è la naturale conseguenza dell'esercizio della prima.

4. Alternatività Iva/Registro. [Art. 40 TUR]

Per gli atti relativi a cessioni di beni soggetti a Iva, l'imposta di registro si applica in misura fissa, attualmente Euro 200.

Pertanto agli atti relativi a **cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, in quanto soggetti a Iva, (aliquota 22%), si applica l'imposta fissa di registro di Euro 200.

Per gli atti relativi a **cessioni di terreni NON suscettibili di utilizzazione edificatoria**, bisogna distinguere, a seconda che si tratti di terreni agricoli o non agricoli. Alle cessioni dei primi si applica l'imposta di registro nella misura del 12% e alle cessioni dei secondi si applica l'imposta di registro propria dei trasferimenti immobiliari in genere, attualmente del 9%.

Per quanto riguarda le **cessioni di fabbricati**, bisogna distinguere tra fabbricati strumentali per natura e fabbricati abitativi.

Le cessioni di fabbricati strumentali per natura si considerano in ogni caso soggette a Iva, quindi sia nel caso che siano imponibili, sia nel caso che siano esenti e pertanto in relazione a tali cessioni trova compiuta applicazione il principio di alternatività Iva/registro, con conseguente applicazione, nell'una ipotesi come nell'altra, dell'imposta di registro in misura fissa.

Diversa, invece, la disciplina fiscale relativa alle **cessioni di fabbricati abitativi**, considerandosi, ai fini dell'applicazione del principio di alternatività, soggette a Iva le cessioni imponibili e non soggette le cessioni esenti. Conseguentemente:

- **alle cessioni imponibili** ai sensi dell'art. 10, co. 1°, n. 8-bis) del d.P.R. n. 633/1972, si applica l'imposta di registro in misura fissa;

- **alle cessioni esenti**, invece, in base alla disciplina di cui al citato n. 8-bis), si applicano le imposte di registro proprie dei trasferimenti immobiliari, e precisamente nell'aliquota del 9% oppure nell'aliquota ridotta del 2%, qualora in capo all'acquirente ricorrano le condizioni per l'applicazione delle agevolazioni "prima casa".

Inoltre non si considerano soggette a IVA (e pertanto soggette alle ordinarie imposte di registro) le cessioni esenti ai sensi dell'art. 10, co. 1° n. 27-quinquies), cioè le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati senza il diritto alla detrazione TOTALE della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2.

5. L'imposizione indiretta sulle assegnazioni a soci di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa

5.1. Assegnazioni fatte dall'impresa che ha costruito o ristrutturato i fabbricati assegnati

A) ASSEGNAZIONE ENTRO IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE o anche successivamente, in base a opzione per l'imposizione Iva espressamente manifestata nell'atto dalla parte cedente.

Le assegnazioni senza agevolazioni e quelle con agevolazioni "prima casa", differiscono, per quanto attiene alla tassazione, soltanto per l'aliquota IVA: 10% per le prime; 4% per le seconde.

Aa) Tassazione "normale"

IVA: 10% [Categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9]

Registro: Euro 200

Ipotecaria : Euro 200

Catastale: Euro 200

Bollo: Euro 230

Ab) Tassazione "prima casa" [Categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9]

IVA: 4%

Registro: Euro 200

Ipotecaria : Euro 200

Catastale: Euro 200

Bollo: Euro 230

B) ASSEGNAZIONE OLTRE IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE, in assenza di opzione per l'imposizione Iva espressamente manifestata nell'atto dalla parte cedente.

Le assegnazioni senza agevolazioni e quelle con agevolazioni "prima casa", differiscono, per quanto attiene alla tassazione, per la misura dell'imposta di registro: 9% per le prime; 2% per le seconde.

Ba) Tassazione "normale"

IVA: **esente**

Registro: **9%**

Ipotecaria: **Euro 50**

Catastale: **Euro 50**

Bollo: **esente**

Bb) Tassazione "prima casa"

IVA: **esente**

Registro: **2%**

Ipotecaria : **Euro 50**

Catastale: **Euro 50**

Bollo: **esente**

5.2. Assegnazioni fatte dalla società che non ha costruito o ristrutturato i fabbricati assegnati

Come sopra specificato per le cessioni di fabbricati abitativi **l'opzione per l'imposizione può essere esercitata soltanto dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici e pertanto le assegnazioni di fabbricati abitativi fatte da società che non hanno costruito o ristrutturato i fabbricati assegnati sono sempre esenti da Iva.**

Diversamente da quanto accade per le assegnazioni di fabbricati strumentali per natura, rispetto alle quali l'opzione per l'imposizione può essere esercitata anche dalle società non costruttrici/ristrutturatrici.

5.3. Le agevolazioni fiscali delle assegnazioni da cooperative edilizie di abitazione

Alle assegnazioni di alloggi fatte da cooperative edilizie ai propri soci si applica la disciplina delle cessioni di fabbricati a destinazione abitativa di cui all'art. 10, co.1°, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972.

Le assegnazioni di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie furono considerate "cessioni di beni" ai fini IVA, **con effetto dal 1° agosto 1989**, in forza del D.L. n. 89/1989 convertito dalla l. n. 154/1989.

Per quanto attiene all'agevolazione di cui *all' art. 66, co. 6-bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331 conv. L. 29 ottobre 1993, n. 42*, che prevedeva l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa agli atti previsti dagli statuti delle cooperative edilizie, quindi anche quelli di assegnazione, secondo l'Agenzia delle Entrate l'agevolazione doveva intendersi superata dalla nuova disciplina fiscale delle cessioni IVA e che pertanto alle assegnazioni esenti da IVA si rendeva applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale. Fermo restando, in tale ipotesi e in presenza dei requisiti di legge, il trattamento di favore per la c.d. prima casa, con imposta di registro al 3% ed imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. (Cfr. *Risoluzione 11 luglio 2007, n. 163/E*)

La dottrina notarile si era espressa in senso contrario e per la vigenza dell'agevolazione.

Con effetto dal 1° gennaio 2014 sono state soppresse tutte le agevolazioni relative ai trasferimenti rientranti nella disciplina di cui all'art. 1, tariffa parte prima del T.U.R.

Orbene, mentre le assegnazioni di abitativi esenti da Iva non si considerano cessioni "soggette a Iva" in base al disposto di cui all'art. 40 del T.U.R. e pertanto le stesse, rientrando nel perimetro dell'art. 1 della Tariffa, sono soggette alle imposte di registro proporzionali previste dalla tariffa stessa, invece le assegnazioni imponibili, in quanto "soggette a Iva", fuoriescono dall'ambito applicativo dell'art. 1 della Tariffa e pertanto rispetto alle stesse si deve ritenere tuttora in vigore l'agevolazione di cui al sopracitato art. 66, co. 6-bis, *D.L. 331/1993*, consistente nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato. **Quindi unica imposta fissa anche nel caso in cui l'atto contenga una pluralità di assegnazioni.**

Lo stesso principio di "salvezza" dell'agevolazione vale, per es. per i riscatti di leasing di fabbricati strumentali per natura, sia imponibili che esenti, rispetto ai quali, in quanto appunto atti "soggetti a Iva", non rientranti nel perimetro di cui all'art. 1 della Tariffa del TUIR, continuano ad applicarsi, oltre all'imposta di registro, anche le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, quali previste dall'art. 35, co. 10-ter, D.L. n. 223/2006, conv. L. n. 248/2006.

Qualche dubbio sulla permanenza dell'agevolazione con riferimento ai riscatti di fabbricati abitativi. **E' stato sostenuto che si tratti di norma di "sistema" e come tale da non ritenersi soppressa.**

5.4. Prezzo valore

Alle assegnazioni soggette a imposta proporzionale di registro è applicabile il **meccanismo del prezzo-valore**. Fermo restando l'ambito oggettivo (immobili ad uso abitativo e relative pertinenze) il meccanismo, infatti, è applicabile a tutte le cessioni soggette a imposta di registro, purché effettuate nei confronti di "persone fisiche". Quindi oltre a quelle fatte da cedenti per i quali non ricorre il presupposto soggettivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche a quelle effettuate da società o imprese ed esenti da IVA, precisamente:

- **cessioni da imprese/società costruttrici o di recupero, ivi comprese le assegnazioni ai soci**, poste in essere oltre i cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imposizione esercitata nel relativo atto dalla parte cedente;
- **cessioni e assegnazioni da imprese/società che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile.** (Cfr. art. 1, comma 497, legge 23 dicembre 2005, n. 266)

5.5. L'imposizione indiretta sulle assegnazioni a soci di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura

* ASSEGNAZIONE DA IMPRESA COSTRUTTRICE O DI RECUPERO ENTRO IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE O DELL'INTERVENTO

* ASSEGNAZIONE DA IMPRESA COSTRUTTRICE OLTRE IL QUINQUENNIO E DA IMPRESA DIVERSA **in base a opzione per l'imposizione Iva** espressamente manifestata nell'atto

Tassazione

I.V.A.: **sì (10% o 22%)**

Registro: **Euro 200**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Bollo: **Euro 230**

* ASSEGNAZIONE DA IMPRESA COSTRUTTRICE O DI RECUPERO OLTRE

IL QUINQUENNIO DALLA ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE DELL'INTERVENTO

* ASSEGNAZIONE DA IMPRESA NON COSTRUTTRICE

In entrambe le ipotesi in assenza di opzione per l'imposizione

Tassazione

I.V.A.: **esente**

Registro: **Euro 200**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Bollo: **Euro 230**

6. Le assegnazioni a soci in genere: il problema della detrazione

Ai sensi dell'art. 17, D.P.R. n. 633/1972, l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario.

Deroga a tale principio il meccanismo dell'inversione contabile o reverse-charge, di cui al comma 5 dell'art. 17 citato, in base al quale, per le cessioni di determinate categorie di beni, al pagamento dell'imposta e agli adempimenti connessi è tenuto il cessionario. In tal caso il soggetto che effettua la cessione emette la fattura ai sensi dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, senza addebito dell'IVA e la annota nell'apposito registro ai sensi dell'art. 23, D.P.R. n. 633/1972; il cessionario integra la fattura con indicazione sul documento dell'aliquota e dell'IVA applicabili alla cessione e provvede ad annotarla sia nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 che in quello delle fatture di cui all'art. 23, D.P.R. n. 633/1972.

Giusta la modifica all'art. 17, comma 5 dell'art. 17, D.P.R. n. 633/1972, disposta dall'art. 1, comma 325, L. 24/12/2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013) la fattura deve contenere l'annotazione **“inversione contabile”**.

A seguito della modifica apportata dall'art. 9, D.L. n. 83/2012, convertito in L. n. 134/2012, all'art. 17, n. 6, lett. a-bis), D.P.R. n. 633/1972, relativamente alle cessioni di fabbricati, **il meccanismo dell'inversione contabile si applica ora soltanto alle cessioni di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) del comma 1 dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. (Quindi sia per gli abitativi che per gli strumentali per natura)**

Per determinare l'imposta dovuta si detrae dall'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni effettuate quello dell'imposta assolta o dovuta o addebitata al soggetto passivo in relazione ai beni acquistati nell'esercizio dell'attività.

Non tutta l'IVA assolta o dovuta o addebitata è tuttavia detraibile.

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi da destinare ad operazioni esenti, fatta eccezione per le operazioni di cui all'art. 19, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, tra cui le cessioni di crediti, le cessioni di aziende, le fusioni, le scissioni e le trasformazioni. Tenuto presente che pur trattandosi in tal caso di operazioni non soggette all'imposta, le stesse tuttavia consentono la detrazione relativamente ai beni acquistati per la loro realizzazione. Per esempio la cessione d'azienda è un'operazione non soggetta ad IVA, tuttavia è ammessa la detrazione dell'IVA assolta relativamente all'acquisto di beni, ivi compresi immobili, da destinare a compendio dell'azienda stessa.

Per i contribuenti che esercitano sia attività con diritto alla detrazione, sia operazioni esenti, la detrazione è determinata applicando la percentuale di cui all'art. 19-bis, D.P.R. n. 633/1972 citato.

In base a tale articolo **la percentuale di detrazione è data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni con diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare maggiorato delle operazioni esenti.**

Cioè, per determinare tale percentuale, è necessario mettere al numeratore l'ammontare delle operazioni con diritto alla detrazione e al denominatore la somma di operazioni con diritto alla detrazione e operazioni esenti.

In sintesi quindi la indetraibilità può essere: *“specifica”*, in base alla destinazione del bene; *“per masse”* o da *“pro rata”*, prescinde dalla destinazione, *“oggettiva”*: in base all'elencazione fatta dalla legge.

Con riferimento alla categoria di indetraibilità “oggettiva” in particolare, va evidenziato che non è ammessa in detrazione l'IVA relativa all'acquisto di fabbricati abitativi né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati.

Per le imprese di costruzione/ristrutturazione per le quali non è prevista alcuna forma di indetraibilità oggettiva, la effettuazione di cessioni/assegnazioni esenti

produce effetti negativi sul pro-rata ai sensi dell'art. 19, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 e, qualora l'operazione intervenga nei dieci anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, fa scattare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 commi 6 e 8 del medesimo D.P.R. n. 633/1972.

In pratica le imprese costruttrici o ristrutturatrici, qualora, per mancato esercizio dell'opzione per l'imposizione nel relativo atto, effettuino cessioni/assegnazioni esenti di fabbricati nel periodo compreso tra il sesto e il decimo anno dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, si espongono a due conseguenze negative:

- **il pro rata di detraibilità** va determinato ai sensi dell'art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1973, nell'anno della vendita, cioè il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla categoria delle operazioni con diritto alla detrazione, determinando il relativo ammontare applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n.633; (*cfr. Risoluzione 28.03.2008, n.112/E*)
- **va operata la rettifica della detrazione** in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, per i fabbricati o porzioni di fabbricati stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione ai sensi dell'art. 19-bis2 d.P.R. n. 633.

6.1. Assegnazione di fabbricati strumentali per natura acquistati dalla società senza il diritto alla detrazione totale dell'Iva ai sensi degli articoli 19, 19-BIS1 e 19-BIS2 DPR 633/1972

Indetraibilità

Oggettiva: abitativi acquistati da imprese non costruttrici

Soggettiva: limitazione della detrazione (pro-rata)

Per destinazione: immobile destinato ad operazioni esenti

I beni acquistati presso un soggetto privato, come si vedrà in seguito, non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per le assegnazioni degli immobili in argomento l'imposta di registro è applicabile in misura proporzionale stante l'espressa eccezione al principio di alternatività contenuta nell'art. 40, n. 1, T.U.R.

Ai sensi dell'art. 4, comma primo, lettera d), n. 2) e lettera a), n. 2), alle assegnazioni ai soci di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione, si applica **l'imposta di registro nella misura del 4%**.

Nonostante qualche Ufficio sia orientato ad applicare le imposte ipotecaria e catastale c.d. "rinforzate" (3%+1%) a tutte le cessioni di fabbricati strumentali per natura effettuate nell'esercizio di imprese, si può ritenere nelle ipotesi di cessioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 27-quinquies), d.P.R. n. 633/1972, e pertanto fuori dall'ambito della disciplina di cui al n. 8-ter) dell'art. 10 citato, come richiamato dall'art. 1-bis TUIC e dall'art. 10 TUIC, le ipotecarie e catastali siano dovute nella misura ordinaria rispettivamente del 2% e dell'1%.

Tassazione

IVA: **esente**

REGISTRO: **4%**

IPOTECARIA: **2%**

CATASTALE: **1%**

BOLLO: Euro 230

6.2. Assegnazione di immobili strumentali acquistati presso privati

La rivendita da parte di una società di un fabbricato strumentale per natura acquistato presso un privato è imponibile/esente IVA ai sensi del n. 8-ter) e non esente ai sensi del 27-quinquies).

Allo stesso modo è imponibile/esente IVA ai sensi del n. 8-ter) **la rivendita** da parte di una società di un fabbricato strumentale per natura riveniente da acquisto soggetto a Iva ma esente.

Tuttavia un regime particolare si rende applicabile secondo l'AE alle:

Assegnazione a soci

Secondo la *Risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E*, che richiama la *Circolare 13 maggio 2002, n. 40/E*, l'assegnazione a soci "realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa" da ricondurre nell'ambito della disciplina di cui all'art. 2, comma 2, n. 5) del d.P.R. n. 633/1972, **cd. autoconsumo esterno**, operazione da considerarsi esclusa dal campo di applicazione dell'Iva qualora abbia ad oggetto beni per i quali **non sia stata operata la detrazione in sede di acquisto effettuato presso un soggetto privato.**

In tal caso l'assegnazione, fuoriuscendo dalla disciplina Iva di cui all'art. 2, comma 2, n. 6) del d.P.R. n. 633, è assoggettata all'imposta di registro. (In tal senso anche *CNN Quesito n. 210-2010/T*)

Da tener presente lo *Studio Tributario n. 103-2012/T* che, nell'esprimere perplessità sulla ricostruzione di cui sopra, [(...)Il presupposto da cui muove l'amministrazione è che l'assegnazione di beni da parte di società sia un'ipotesi di autoconsumo esterno. A ben vedere però tale situazione è configurabile solo rispetto all'imprenditore individuale, rispetto al quale solo è possibile individuare una sfera patrimoniale extraimprenditoriale. Non potendosi dunque individuare uno spazio simile nei confronti delle società rimane difficile trovare sostegno alla non imponibilità quando il bene è comunque entrato nell'impresa (e da questa ne esca) e non sia configurabile rispetto a tali soggetti una sfera di attività extraimprenditoriale."] perviene alle seguenti conclusioni.

“ La soluzione di due casi pratici di cui sopra

I casi proposti:

1° caso

La società Delta s.n.c. assegna al socio recedente Sempronio il **locale negozio** ubicato in Milano Corso Magenta acquistato dalla società costruttrice Alfa spa. Quale è la tassazione in capo a Sempronio?

primo quesito

L'assegnazione a Sempronio sarà soggetta a Iva su opzione o esente da Iva. Trattandosi di un bene strumentale le ipocatastali saranno applicate in maniera rinforzata. (3+ 1)

2° caso

La società Beta s.r.l. assegna al socio Tizio **locale negozio** in Milano via Magenta acquistato da Sempronio. Quale è la tassazione in capo a Tizio ?

secondo quesito:

Seguendo la tesi del fisco (su cui sono state espresse perplessità) l'assegnazione del medesimo bene sarebbe soggetta a imposta di registro con le ipocatastali da corrispondersi in misura ordinaria. (2+1)” **[Oggi comunque fisse di 50+50]**

Se la tesi dell'AE fosse fondata, ai fini della individuazione del regime applicabile alla fattispecie sarebbe pertanto necessario **distinguere tra cessioni e assegnazioni**.

Le cessioni ai fini della imponibilità/esenzione sarebbero influenzate soltanto dagli acquisti senza detrazione totale, di cui al n. 27-quinquies) dell'art. 10;

le assegnazioni sarebbero influenzate oltre che dalla disposizione citata anche dalla circostanza che il bene sia stato acquisito presso privati e quindi al di fuori del campo applicativo dell'IVA.

6.3. Assegnazioni di fabbricati - Schema operativo

1) Assegnazione effettuata dalla società COSTRUTTRICE-RISTRUTTURATRICE del fabbricato:

la disciplina da applicare è quella delle cessioni, di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972.

[Salva l'ipotesi di acquisto da parte della società con Iva **non** detratta totalmente, assegnazione rientrante nel n. 27-quinquies): Iva esente.]

2) Assegnazione effettuata da società NON costruttrice-ristrutturatrice del fabbricato, è necessario distinguere:

- **assegnazione di abitativo:** Iva esente in ogni caso (l'opzione non è ammessa)

- **assegnazione di strumentale per natura:**

° immobile acquistato dalla società assegnante con Iva detratta totalmente o con Iva per opzione (reverse-charge): Iva esente/imponibile per opzione;

° immobile acquistato dalla società assegnante con Iva non detratta totalmente : Iva esente ex n. 27-quinquies);

° immobile acquistato dalla società assegnante presso privato: fuori campo Iva (secondo l'AE si considera autoconsumo)

6.4. Assegnazione a soci di azienda con immobili

Le assegnazioni di azienda o rami di azienda non si considerano "cessioni di beni" ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le assegnazioni sono soggette ad imposta di registro in misura fissa anche nel caso in cui dell'azienda facciano parte beni immobili. (Cfr. *Risoluzione 3 aprile 2006, n. 47/E*)

Poiché oggetto di "cessione" è l'azienda e non specificamente l'immobile, si ritiene che in presenza nel patrimonio aziendale di fabbricati strumentali per natura, al "trasferimento" di questi ultimi non si applichino le imposte ipotecaria e catastale c.d. "rinforzate" (3%+1%), quali previste dall'art. 1-bis, Tariffa, TUIC e art. 10, TUIC, essendo le stesse applicabili agli atti di trasferimento di beni immobili strumentali, di cui all'art. 10, comma primo, numero 8-ter), d.P.R. n. 633/1972, cioè relativi a cessioni di beni che rientrano nel campo di operatività dell'IVA, siano esse imponibili o esenti. (Cfr. *CNN Risposta a Quesito n. 36-2009/T*)

Ai fini dell'imposta di registro, opera la previsione di cui all'art. 51 del T.U.R., per cui la base imponibile si assume al netto dei debiti e delle passività; ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, invece, stante la richiamata diversità dell'oggetto, nel computo della base imponibile rileva il valore in sé del singolo immobile, senza tener conto delle cosiddette passività aziendali. (Cfr. *Circolare 30 maggio 2005, n. 25/E*)

Nello stesso senso *Risoluzione n. 145/E/2005* citata, secondo cui il presupposto delle imposte ipotecarie e catastali è rappresentato dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela della fede pubblica. In tale ambito il valore netto del bene non rileva e la base imponibile di tali imposte non può che essere commisurata al valore lordo del bene, senza deduzione alcuna.

Nel senso della indetraibilità dalla base imponibile, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, delle passività gravanti sugli immobili anche la giurisprudenza della Suprema Corte. (Cfr. *Cassazione 12 maggio 2008, n. 11776*)

Tassazione

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 2%

CATASTALE: 1%

BOLLO: Euro 230

Base imponibile

Ipotecaria e catastale: valore degli immobili

7. Le assegnazioni di pertinenze: ipotesi

Secondo l'AE:

= box e locali di deposito, ceduti autonomamente, si considerano immobili strumentali per natura (*cf. Nota direzione Generale Catasto n. 3/330 del 3 febbraio 1989*); si applica la disciplina di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-ter) d.P.R. n. 633/1972;

= box e locali di deposito ceduti quali pertinenze di abitazioni, si considerano immobili abitativi; si applica la disciplina di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972.

Secondo la disciplina attuale, come sopra ricordato:

= per le cessioni di immobili abitativi, l'opzione per l'imposizione può essere esercitata dalle imprese di costruzione/recupero decorso il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento;

= per le cessioni di immobili strumentali per natura, l'opzione per l'imposizione può essere esercitata, oltre che dalle imprese di costruzione/recupero decorso il quinquennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento, anche dalle imprese che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile.

7.1. Prima ipotesi

[Cessione/assegnazione da impresa costruttrice/di recupero nei 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento]

In tal caso la cessione/assegnazione è **obbligatoriamente soggetta/imponibile Iva.**

Alternative:

- Il cessionario/assegnatario NON opta per la destinazione pertinenziale:

IVA: 10% (se fabbricato Tupini); 22% (negli altri casi)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 3%

CATASTALE:1%

BOLLO: Euro 230
TASSA IPOTECARIA: Euro 35
DIRITTI CATASTALI: Euro 55

[Base imponibile: corrispettivo]

- Il cessionario/assegnatario OPTA per la destinazione pertinenziale:

IVA: 4% (prima casa)
REGISTRO: Euro 200
IPOTECARIA: Euro 200
CATASTALE: Euro 200
BOLLO: Euro 230
TASSA IPOTECARIA: Euro 35
DIRITTI CATASTALI: EURO 55

[Base imponibile: corrispettivo]

7.2. Seconda ipotesi

[Cessione/assegnazione da impresa costruttrice/di recupero oltre i 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento – prima del decorso di 10 anni]

In tal caso la parte cedente, per evitare di operare la rettifica della detrazione, **ESERCITA** l'opzione per l'imposizione.

La scelta della parte cessionaria/assegnataria di destinare l'unità immobiliare a pertinenza di un'abitazione posseduta, non influisce sulla disciplina Iva applicabile alla cessione/assegnazione, ma, come sopra specificato sub Prima Ipotesi, presenta vantaggi sotto il profilo delle imposte ipotecaria e catastale, che si applicano in misura fissa di **200+200** e dell' Iva che si applica con l'aliquota del **4%** se **“prima casa”**.

Alternative

- Il cessionario/assegnatario NON opta per la destinazione pertinenziale:

IVA: 10% (se fabbricato Tupini); 22% (negli altri casi)
REGISTRO: Euro 200
IPOTECARIA: 3%
CATASTALE:1%

BOLLO: Euro 230

TASSA IPOTECARIA: Euro 35

DIRITTI CATASTALI: Euro 55

[Base imponibile: corrispettivo]

- il cessionario/assegnatario OPTA per la destinazione pertinenziale:

IVA: 4% (prima casa)

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: Euro 200

CATASTALE: Euro 200

BOLLO: Euro 230

TASSA IPOTECARIA: Euro 35

DIRITTI CATASTALI: EURO 55

[Base imponibile: corrispettivo]

Trattandosi di cessione/assegnazione da impresa costruttrice: l'opzione Iva della parte cedente e la destinazione pertinenziale del cessionario/assegnatario possono coesistere.

7.3. Terza ipotesi

[Cessione/assegnazione da impresa di rivendita nei 10 anni dall'acquisto]

L'impresa cedente, in quanto **si sia resa acquirente** dell'unità immobiliare, con Iva portata in detrazione, da meno di dieci anni:

ha interesse a che l'immobile sia considerato strumentale per natura, circostanza che in sede di cessione/assegnazione le consente di esercitare l'opzione per l'imposizione, evitando di operare la rettifica della detrazione in unica soluzione per i decimi mancanti al compimento del decennio;

opzione che le sarebbe preclusa qualora si trattasse di immobile abitativo, considerato, come sopra specificato, che l'opzione per l'imposizione in relazione alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa può essere esercitata esclusivamente dalle imprese di costruzione/recupero degli stessi, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.

IVA: 22%

REGISTRO: Euro 200

IPOTECARIA: 3%
CATASTALE:1%
BOLLO: Euro 230
TASSA IPOTECARIA: Euro 35
DIRITTI CATASTALI: Euro 55

[Base imponibile: corrispettivo]

Trattandosi di cessione/assegnazione da impresa non costruttrice: la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione Iva e la volontà del cessionario/assegnatario di destinare l'immobile a pertinenza di abitazione non possono coesistere.

Si ritiene che la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione prevalga su quella del cessionario di creare il vincolo pertinenziale. (Cfr. R.Trabace, *Cessioni Iva di pertinenze, Notariato 2/2013*)

In senso contrario Ufficio Studi CNN, secondo il quale la destinazione pertinenziale da parte dell'acquirente prevarrebbe, precludendo alla parte venditrice (non costruttrice di immobile "divenuto" abitativo) di esercitare l'opzione per l'imposizione. (Cfr. *Quesito n. 290-2013/T*)

7.4. Quarta ipotesi

[Cessione/assegnazione da impresa costruttrice/di recupero o da impresa di rivendita – oltre i 10 anni]

L'impresa cedente non esercita l'opzione per l'imposizione, in quanto trattasi di immobile costruito o acquistato da più di dieci anni, considerato che la cessione esente non ha riflessi sulla detrazione.

In tal caso:

a) se il **cessionario/assegnatario non opta per la destinazione pertinenziale**, per il principio di alternatività Iva/Registro, disciplinato dall'art. 40 del TUR, la cessione esente di cui al n. 8-ter) si considera comunque "soggetta a Iva" e pertanto:

IVA: esente
REGISTRO: Euro 200
IPOTECARIA: 3%
CATASTALE:1%
BOLLO: Euro 230
TASSA IPOTECARIA: Euro 35

DIRITTI CATASTALI: Euro 55

[Base imponibile: corrispettivo]

b) se il **cessionario/assegnatario** persona fisica **opta per la destinazione pertinenziale**, la cessione si considera non soggetta a Iva e attratta nell'ambito dell'imposta di registro e pertanto l'acquirente può richiedere l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore e l'applicazione dell'aliquota registro agevolata "prima casa" e pertanto:

IVA: esente

REGISTRO: 2%

IPOTECARIA: Euro 50

CATASTALE: Euro 50

BOLLO: esente

TASSA IPOTECARIA: esente

DIRITTI CATASTALI: esente

[Base imponibile: prezzo-valore]