

## COMMISSIONE DIRITTO TRIBUTARIO NAZIONALE

### **ANALISI DELLA FISCALITA' INDIRECTA NELLE OPERAZIONI DI AUTOCONSUMO E DI CESSIONE AGEVOLATE.**

#### *Indice*

1. *L'iva nelle operazioni di autoconsumo per destinazione (a cura di Stefano Maffi e Paola Freschi)*
  - 1.1. Premessa;
  - 1.2. Beni interessati dall'agevolazione;
  - 1.3. Qualificazione ai fini IVA delle operazioni di cui ai commi 115-121 della Legge di Stabilità;
  - 1.4. Momento di effettuazione ai fini IVA delle operazioni di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività economica;
  - 1.5. La base imponibile IVA nelle operazioni prive di onerosità;
  - 1.6. L'effetto delle operazioni di autoconsumo sul diritto alla detrazione dell'IVA;
  - 1.7. La rettifica della detrazione IVA sui beni destinati ad autoconsumo e sui servizi incrementativi.
2. *Le altre imposte indirette nelle operazioni di autoconsumo per destinazione (a cura di Stefano Rampolla - Notaio in Milano - e Paola Freschi)*
  - 2.1. Premessa;
  - 2.2. Assegnazioni e cessioni soggette ad IVA;
  - 2.3. Assegnazioni e cessioni soggette a imposta di registro;
  - 2.4. Assegnazioni e cessioni di beni mobili registrati;
  - 2.5. Imposte indirette nella trasformazione in società semplice;
  - 2.6. Conclusioni.

*Ha inoltre collaborato alla redazione del documento Giancarlo Modolo.*

## 1. L'IVA NELLE OPERAZIONI DI AUTOCONSUMO PER DESTINAZIONE

### 1.1 Premessa

La Legge di Stabilità 2016 riserva alle operazioni di autoconsumo importanti agevolazioni fiscali. Tuttavia, se il trattamento di favore nell'ambito dell'imposizione diretta, attraverso l'uso di basi imponibili ridotte o di imposte sostitutive, risulta spesso importante rispetto alla tassazione ordinaria, l'intervento nel comparto delle imposte indirette è stato limitato. Infatti, a fronte di qualche agevolazione per quanto attiene l'imposta di registro proporzionale, in virtù del suo dimezzamento, oppure per le imposte ipotecarie e catastali, trasformate per l'occasione da proporzionali in misura fissa, nulla è stato previsto in ambito IVA, vista la sua natura di tributo armonizzato<sup>1</sup>.

Ciò nonostante, la complessità delle disposizioni previste nel sistema dell'IVA, volte a scongiurare potenziali salti d'imposta, l'analisi dei riflessi sul diritto alla detrazione (dell'anno e degli anni precedenti, se ricadenti nel periodo di tutela fiscale), oppure la corretta determinazione della base imponibile nei casi di assenza del corrispettivo, impone un'attenta analisi delle stesse. Ragion per cui nei paragrafi seguenti si approfondirà la disciplina IVA e di riflesso le altre imposte indirette (imposta di registro, ipotecaria e catastale).

### 1.2 Beni interessati dall'agevolazione

Anche se le norme che disciplinano l'IVA si applicano alla generalità di beni oggetto di cessione o di estromissione, la Legge di Stabilità ne limita invece il perimetro di applicazione. Non si intende qui offrire una disamina su tutti i beni che la Legge di Stabilità 2016 intende agevolare<sup>2</sup> – la cui identificazione è ancorata a definizioni del TUIR – bensì ci si vuole concentrare sui profili di tassazione dei beni immobili, ossia di quelli che costituiranno per numeri e per volumi delle transazioni, in assoluto, l'oggetto principale delle operazioni in rassegna.

Da un punto di vista funzionale all'analisi dell'impatto delle imposte indirette è possibile classificare i beni immobili come segue:

- ✓ **terreni agricoli;**
- ✓ **terreni edificabili;**
- ✓ **fabbricati.** Ai fini di una classificazione di tali cespiti nell'ambito dell'imposizione indiretta ciò che rileva è la loro qualificazione dal punto di vista catastale<sup>3</sup>, a prescindere quindi dalle definizioni recate dagli

---

<sup>1</sup> Anche l'ultimo provvedimento legislativo in ordine temporale (art. 2, D.L. 14/2014, cd. "Salva Roma-ter"), intervenuto nell'ambito della razionalizzazione delle società partecipate dagli Enti Locali e destinato ad agevolare lo scioglimento delle stesse, a fronte dell'esclusione dalle imposte sui redditi e dall'IRAP del passaggio di beni da attività economiche ad attività istituzionali posti in essere a favore delle pubbliche amministrazioni, nulla ha previsto - per le medesime ragioni - in ambito IVA.

<sup>2</sup> Si ricorda infatti che nell'ambito delle assegnazioni, delle cessioni agevolate e delle trasformazioni in S.S. sono agevolate anche le operazioni di estromissione relative a beni mobili iscritti in pubblici registri.

<sup>3</sup> Come chiarito da costante prassi (cfr. C.M. 4 agosto 2006 n. 27/E, C.M. 28 giugno 2013, n. 22/E), ai fini IVA (e conseguentemente anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali), l'art. 10, comma 1, nn. 8bis) e 8ter), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che distingue il trattamento fiscale a seconda che i fabbricati siano, o meno, "strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" va interpretato secondo criteri oggettivi; quindi, i fabbricati classificati nella categoria A (esclusi gli A/10) sono considerati ai fini IVA fabbricati abitativi e sono interessati dalle disposizioni del n. 8bis) dell'art. 10, mentre tutti gli altri (A/10, B, C, D, E) ai fini IVA sono considerati fabbricati strumentali e sono quelli cui si applicano le disposizioni del n. 8ter) del medesimo articolo. Per quanto riguarda le pertinenze valgono i chiarimenti forniti dalla prassi (C.M. 1 marzo 2007, n. 12/E, paragrafo 2), mentre per i fabbricati non ultimati, cd. "a rustico", si confronti nuovamente la C.M. 1 marzo 2007, n. 12/E, paragrafo 11 e lo studio n. 88/2009T del Consiglio Nazionale del Notariato.

articoli della Legge di Stabilità 2016<sup>4</sup> e di conseguenza dal TUIR. Sicché, nel prosieguo parleremo di fabbricati abitativi e di fabbricati strumentali rifacendoci unicamente alla loro classificazione catastale.

### **1.3 Qualificazione ai fini IVA delle operazioni di cui ai commi 115-121 della Legge di Stabilità**

La Legge di Stabilità interessa quattro tipologie di operazioni che determinano la fuoriuscita di beni immobili dall'attività economica. Il comma 115, in particolare, identifica le assegnazioni e le cessioni ai soci di beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, estendendo la relativa disciplina agevolativa anche alla trasformazione in società semplice di società di gestione immobiliare. Il successivo comma 121 interessa le operazioni di estromissione di beni immobili strumentali per destinazione o per natura da parte dell'imprenditore individuale.

Se la cessione agevolata ai soci, essendo dotata di tutti i requisiti per poter essere considerata una normale cessione di bene<sup>5</sup>, non necessita di particolari approfondimenti, viceversa le altre operazioni (Cfr. tabella 1), difettando di uno o di ambedue dei requisiti oggettivi (passaggio di proprietà ed onerosità) sarebbero teoricamente escluse dal sistema dell'IVA. In realtà non è sempre così, sulla base di quanto previsto dalla normativa interna che, per essere correttamente compresa ed applicata, necessita di essere interpretata alla luce delle disposizioni comunitarie e della prassi ministeriale.

**Tabella 1: passaggio di proprietà ed onerosità nelle operazioni di autoconsumo per destinazione**

<b>Operazione agevolata</b>	<b>Passaggio di proprietà</b>	<b>Onerosità dell'operazione</b>
Cessione agevolata ai soci	SI	SI
Estromissione	NO	NO
Trasformazione in S.S.	NO	NO
Assegnazione ai soci	SI	NO <sup>6</sup>

Passiamo quindi in rassegna ciascuna operazione valutandone i presupposti oggettivi e qualificando quale potrebbe essere il regime dell'operazione a valle (fuori campo IVA, esente IVA<sup>7</sup>, imponibile IVA).

#### **Cessione agevolata di beni ai soci**

Dal punto di vista IVA questa è una normale operazione di cessione di beni, per cui valgono le seguenti considerazioni in riferimento ai beni oggetto della nostra analisi<sup>8</sup>:

- ✓ **terreni agricoli:** sono cessioni oggettivamente escluse dal campo di applicazione dell'IVA per espressa previsione di legge (art. 2, comma 3, lett. c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Questi infatti sono beni detassati dal punto di vista IVA sia in ingresso che in uscita;

<sup>4</sup> Si rileva che potenzialmente rientrano nel perimetro dell'agevolazione beni che ai fini delle imposte dirette o della loro classificazione di bilancio sono beni strumentali (per natura), beni merce oppure beni patrimonio.

<sup>5</sup> L'IVA si applica alle cessioni di beni e, quindi, agli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento (requisito oggettivo) effettuati nel territorio dello Stato (requisito territoriale) nell'esercizio di imprese arti e professioni (requisito soggettivo) (Artt. 1 e 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

<sup>6</sup> In realtà, taluni osservano che dal punto di vista civilistico, "atto non oneroso" è solo quello gratuito, non quello che ha luogo senza corrispettivo in denaro; nelle assegnazioni, in effetti, la società adempie un debito verso il socio assegnando – ad esempio - un immobile. Ai fini IVA si ritiene che il concetto di onerosità non sia integrato nei casi di estromissione, di trasformazione in S.S. e di assegnazione ai soci; tuttavia, come si dirà, la necessità di evitare che il bene giunga al consumo detassato, ne impone la loro assimilazione alle cessioni di beni.

<sup>7</sup> Vedremo che a seconda dei casi potrà essere richiamato l'art. 10, comma 1, n. 8bis) o 8ter), oppure il successivo n. 27quinquies, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>8</sup> Si dà per scontato nel presente lavoro la sussistenza del requisito territoriale, in quanto l'analisi è condotta principalmente sul requisito oggettivo.

- ✓ **terreni edificabili:** la loro cessione rientra pienamente nel campo di applicazione dell'IVA. L'operazione è inoltre imponibile dal punto di vista dell'IVA, a meno che l'acquisto originario sia stato regolarmente assoggettato ad IVA ma l'imposta non sia stata detratta al 100% per effetto dell'osservanza delle disposizioni recate dagli artt. 19, 19bis1 e 19bis2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; in tale ultimo caso, la cessione sarebbe esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- ✓ **fabbricati.** Vale quanto detto per i terreni edificabili, compresa l'ipotesi di cessione in esenzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in presenza di fattispecie analoga<sup>9</sup>. L'imponibilità IVA (per opzione o per regime naturale) oppure l'esenzione, potrà altresì essere determinata in base alle previsioni dei nn. 8bis ed 8ter) dell'art. 10, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Cosa accade invece ai terreni edificabili o ai fabbricati per i quali all'atto dell'ingresso nella sfera commerciale non sia stata applicata l'IVA a titolo di rivalsa<sup>10</sup>? In tal caso la relativa cessione agevolata rientra nel campo di applicazione dell'IVA<sup>11</sup>, dando luogo ad operazioni imponibili o esenti in virtù del regime IVA del singolo cespite, ma mai fuori campo.

**Tabella 2: trattamento IVA in caso di cessione agevolata di fabbricati abitativi**

Società cedente	IVA a monte		
	<i><b>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</b></i>	<i><b>acquisto con IVA integralmente non detratta</b></i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i><b>acquisto da privato;</b></i></li> <li>➤ <i><b>acquisto in esenzione IVA;</b></i></li> <li>➤ <i><b>acquisto fuori campo IVA;</b></i></li> <li>➤ <i><b>acquisto ante 1° gennaio 1973.</b></i></li> </ul>
<i><b>Impresa che ha costruito o ristrutturato<sup>12</sup> il fabbricato non ancora ultimato (a rustico)</b></i>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie		

<sup>9</sup> Si pensi al caso di una società di trading immobiliare che in precedenza abbia acquistato un fabbricato abitativo, oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19bis1, lett. i). La successiva cessione è esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27quinquies, e non del n. 8bis. Tale distinzione è importante ai fini dell'impatto sull'eventuale pro-rata di detraibilità.

<sup>10</sup> Vuoi perché acquistati da privati, apportati dai soci, acquistati antecedentemente all'introduzione dell'IVA, avvenuta il 1° gennaio 1973 in sostituzione dell'IGE (Imposta Generale sull'Entrata), o infine perché magari acquistati in esenzione IVA.

<sup>11</sup> La Circolare del 21/05/1999 n. 112 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, cap. II, pt. II, n. 2, a proposito delle cessioni agevolate, rimandando a quanto precisato al cap. I, pt. III, per le assegnazioni, precisa infatti che "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 perché non si e' subita la rivalsa dell'imposta. Condizione questa che può verificarsi o perché l'acquisto e' stato fatto presso un privato (che in quanto tale non ha il potere di esercitare la rivalsa) o perché l'acquisto e' stato fatto anteriormente alla introduzione dell'Iva o perché, trattandosi di una operazione esente, non vi e' stata Iva da addebitare in via di rivalsa." Va ricordato che successivamente, con C.M. 40/E 2002, l'Agenzia delle Entrate ha assimilato il trattamento delle assegnazioni non già alle cessioni agevolate, bensì all'ipotesi di autoconsumo di beni d'impresa, da assoggettare ad IVA secondo le regole di cui all'art. 2, comma 3, n. 5), D.P.R. 633/1972; vedremo quindi che a differenza delle cessioni agevolate, per le quali valgono tuttora le precisazioni della C.M. 112/1999, le assegnazioni, le estromissioni e le trasformazioni in S.S. di beni per i quali non è stata originariamente addebitata l'IVA a titolo di rivalsa, non dando luogo a detrazione d'imposta, generano operazioni attive fuori campo IVA.

<sup>12</sup> Nel caso di impresa costruttrice o ristrutturatrice dell'immobile medesimo ha poco senso analizzare il regime IVA all'atto dell'ingresso poiché il bene viene prodotto internamente. Di conseguenza la successiva cessione seguirà le ordinarie regole di determinazione del proprio regime fiscale.

Società cedente	IVA a monte		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>acquisto da privato;</i></li> <li>➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i></li> </ul>
<i>Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede entro 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Imponibile IVA (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie		
<i>Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede oltre 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA		
<i>Altre imprese</i>	Esente IVA (art. 10, comma 1, n. 8bis))	Esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies	Esente IVA (art. 10, comma 1, n. 8bis))

**Tabella 3: trattamento IVA in caso di cessione agevolata di fabbricati strumentali**

Società cedente	IVA a monte		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>acquisto da privato;</i></li> <li>➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i></li> </ul>
<i>Impresa che ha costruito o ristrutturato<sup>13</sup> il fabbricato non ancora ultimato (a rustico)</i>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie		
<i>Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede entro 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Imponibile IVA (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie		
<i>Impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato e lo cede oltre 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA		

<sup>13</sup> Cfr. nota 12 per le medesime considerazioni.

Società cedente	IVA a monte		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>acquisto da privato;</i></li> <li>➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i></li> </ul>
<b>Altre imprese</b>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA	Esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA

**Tabella 4: trattamento IVA in caso di cessione agevolata di terreni**

Società cedente	IVA a monte		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>acquisto da privato;</i></li> <li>➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i></li> </ul>
<b>Terreno agricolo</b>	Fuori campo IVA		
<b>Terreno edificabile</b>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie	Esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie

### **Estromissione da parte dell'imprenditore, trasformazione in Società Semplice, assegnazione ai soci.**

Le operazioni qui considerate difettano di uno o entrambi dei requisiti necessari per poterle qualificare come cessioni di beni dal punto di vista dell'IVA: onerosità e trasferimento della titolarità giuridica. Se il sistema lasciasse prive di imposizione tout court tali fattispecie, ciò potrebbe dar luogo a pericolosi salti d'imposta, ragion per cui, a talune condizioni, esse vengono ricondotte nell'alveo dell'imposizione. Passando in rassegna per prima l'**estromissione da parte dell'imprenditore**, la norma interna (art. 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>14</sup>) recepisce quanto previsto dall'art. 16<sup>15</sup> della direttiva 2006/112/CE (direttiva di rifusione, di seguito anche la "*Direttiva IVA*") in tema di autoconsumo esterno obbligatorio, con la differenza che il D.P.R. 633/1972 assimila alle cessioni di beni le estromissioni, escludendo quelle relative ai beni per cui non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19, mentre la Direttiva IVA prevede l'assimilazione se il bene estromesso ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA. Di conseguenza la norma interna va interpretata nel senso che la mancata assimilazione dell'autoconsumo ad un'operazione di cessione di beni si ha in tutti i casi in cui non sia stato possibile detrarre integralmente l'IVA; viceversa, detrazioni all'atto dell'ingresso del bene nella sfera imprenditoriale - ancorché parziali - fanno assurgere rilevanza IVA alla successiva estromissione.

Qualora invece si ricerchi l'addentellato normativo che disciplina il regime della **trasformazione in società semplice**<sup>16</sup>, il percorso appare meno immediato. Anzitutto l'art. 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, esclude, ritenendoli irrilevanti dal punto di vista dell'IVA, i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni<sup>17</sup>; tuttavia, come ribadito da costante prassi ministeriale, dal momento che la società semplice che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni non svolge attività rilevante ai fini dell'IVA, la trasformazione in questo tipo di società attua ai fini fiscali la cessazione dell'attività imprenditoriale in capo alla trasformanda società commerciale; questa operazione trova la sua cornice nella lettera c) dell'art. 18 della Direttiva IVA<sup>18</sup>. Ne consegue che, ove la trasformazione porti a far perdere lo status di soggetto IVA essa non sarà effettuata sempre ed in ogni caso in neutralità d'imposta (ex. 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), bensì sarà necessario assoggettare i relativi beni a titolo di autoconsumo ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, qualora il regime dell'IVA a monte abbia dato luogo a detrazione, parziale o totale dell'imposta<sup>19</sup>.

**Assegnazione ai soci** Valgono anche per l'assegnazione le considerazioni poc'anzi svolte riguardo alle operazioni di estromissione/trasformazione in società semplice. La norma unionale di riferimento è sempre l'art. 16 (autoconsumo esterno per destinazione obbligatorio) che tuttavia trova solamente un parziale recepimento nella normativa interna; l'art. 2, comma 2, n. 6), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 assimila infatti

---

<sup>14</sup> "Costituiscono inoltre cessioni di beni: ...omissis...5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19".

<sup>15</sup> Art. 16 (autoconsumo esterno per destinazione obbligatorio): sono assimilati ad una cessione di beni a titolo oneroso "il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, **quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA**".

<sup>16</sup> Dal punto di vista civilistico trattasi di trasformazione ordinaria accompagnata da modifica dell'oggetto sociale.

<sup>17</sup> Così come rilevato da autorevole dottrina (Marco Pericolo, "Profili IVA dell'estromissione/assegnazione agevolata degli immobili", Il Corriere Tributario, n. 17/2016, pag. 1318).

<sup>18</sup> Art. 18, par. 1, lett c) (autoconsumo esterno per destinazione facoltativo): gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni a titolo oneroso "il possesso di beni da parte di un soggetto passivo...omissis...in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, **quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA**". Nella norma interna il riferimento è all'art. 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>19</sup> Cfr. C.M. 21/05/1999, n. 112/E, Cap. III, Parte II; C.M. 13/05/2002, n. 40/E, par. 1.4.11.

alle cessioni di beni le assegnazioni tout court, a prescindere dall'analisi della detrazione a monte<sup>20</sup>. Se ci fermassimo al dato letterale dovremmo affermare che la norma non sarebbe in linea con le previsioni della Direttiva IVA<sup>21</sup>, ed oltremodo potrebbe dar luogo a duplicazione dell'imposizione in capo ai soci se l'assegnazione fosse fatta in regime di imponibilità IVA. Tale criticità, già esistente ai tempi della C.M. 12/07/1999, n. 112/E, è oramai stata superata dal recepimento nella prassi ministeriale (Cfr. C.M. 13/05/2002, n. 40/E) della Sentenza CGUE 17/05/2001, C.322/99, "Fischer". Anche l'assegnazione di beni ai soci è quindi da ricomprendere nelle previsioni di cui all'art. 16 della Direttiva IVA ed il relativo inquadramento discende dall'esame della detrazione IVA a monte. Al fine di qualificarne la rilevanza o meno dal punto di vista dell'IVA è dirimente verificare se è stata detratta IVA all'atto del suo ingresso nella sfera economica. La ratio di tale disposizione è stata ben enucleata nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE 06.05.1992, causa C-20/91, "De Jong"), secondo cui "Scopo della disposizione IVA in materia di autoconsumo consiste nell'assicurare la parità di trattamento tra un soggetto d'imposta che preleva un bene dalla propria impresa ed un consumatore che acquista un medesimo bene, evitando che il primo si possa avvantaggiare di un'indebita detrazione IVA.". Tale principio è stato ulteriormente rafforzato da alcuni interventi di prassi riguardanti operazioni di autoconsumo per destinazione relativi a beni che non abbiano originariamente formato oggetto di detrazione; pur salvaguardando il principio che correla l'IVA non detratta a monte sull'acquisto del bene all'operazione a valle fuori campo IVA, qualora sullo stesso siano state effettuate spese cd. incrementative sulle quali invece si è detratta imposta, proprio per non perdere di vista tale IVA, entra in gioco il meccanismo di recapture della rettifica della detrazione, che opera alle condizioni specificate dall'art. 19bis2, co. 2 e co. 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>22</sup>. Ciò posto, l'estromissione da parte dell'imprenditore, la trasformazione in società semplice o l'assegnazione ai soci di:

- ✓ **terreni agricoli:** è oggettivamente esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per espressa previsione di legge (art. 2, 3° comma, lett. c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633);
- ✓ **terreni edificabili:** rientra pienamente nel campo di applicazione dell'IVA se l'imposta è stata totalmente o parzialmente detratta all'atto dell'ingresso;
- ✓ **fabbricati.** Vale quanto detto per i terreni edificabili, con la differenza che qualora l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'IVA potrà aversi imponibilità IVA (per opzione o per regime naturale) oppure esenzione, in base alle previsioni dei nn. 8bis) ed 8ter) dell'art. 10, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Anche per le estromissioni, le trasformazioni e le assegnazioni occorre approfondire cosa accade invece ai terreni edificabili o ai fabbricati per i quali all'atto dell'ingresso nella sfera commerciale non sia stata applicata l'IVA a titolo di rivalsa. Qui esiste una sostanziale differenza rispetto a quanto visto in tema di cessioni agevolate; nel caso in cui il bene introdotto nella sfera economica non abbia consentito di detrarre l'IVA poiché proveniente da privato non soggetto all'imposta ai fini IVA, la relativa destinazione a finalità extraeconomiche è fuori dal campo di applicazione dell'IVA<sup>23</sup>. (Cfr. R.M. 17/04/1998, n. 28,

---

<sup>20</sup> "Costituiscono inoltre cessioni di beni: ...omissis...6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto...omissis..."

<sup>21</sup> Cfr. nota 15.

<sup>22</sup> Cfr. C.M. 13/05/2002, n. 40/E, par. 1.3.6.ed 1.4.11.. Ulteriori considerazioni sull'ambito applicativo di tale previsione saranno analizzate nel paragrafo appositamente dedicato alla rettifica della detrazione.

<sup>23</sup> La R.M. 23 luglio 2009, n. 191/E, oltre ad aver riaffermato che l'assegnazione di beni al socio realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa che deve essere ricondotta all'art. 16 della Direttiva IVA, ha conseguentemente chiarito che l'assegnazione non deve essere assoggettata ad IVA in ragione del suo acquisto presso un privato. Tale risoluzione ha il pregio di aver introdotto altre ipotesi in cui l'IVA si considera come non detratta all'atto dell'acquisto; ad esempio i beni ricevuti da un Comune a scomputo degli oneri di urbanizzazione (attività istituzionale dell'Ente) e poi conferiti in società di diritto privato (conferimento di beni escluso da IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera f)), nel momento della successiva estromissione dalla società danno luogo ad operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA.



CGUE 8/03/2001, C-415/98, "Laszlo Bakcsi"). Tale concetto è stato esteso anche al caso in cui il bene sia stato originariamente conferito nella sfera dell'attività economica da parte dell'imprenditore o dei soci (Cfr. C.M. 13/05/2002, n. 40/E, par. 1.3.6.ed 1.4.11) ed al caso di bene acquistato prima del 1° gennaio 1973 (data di istituzione dell'IVA) sempre in ragione del fatto che non è stata detratta IVA.

**Tabella 5: trattamento IVA in caso di assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata di fabbricati abitativi**

Società assegnataria o trasformanda, imprenditore che estromette	IVA a monte sull'acquisto del fabbricato		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>acquisto da privato;</i></li> <li>➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i></li> <li>➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i></li> </ul>
<i>Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo</i>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)
<i>Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Imponibile IVA (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)
<i>Impresa che ha acquistato e poi ristrutturato il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)
<i>Altre imprese che destinano il bene ad autoconsumo</i>	Esente (art. 10, comma 1, n. 8bis))	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)	Fuori campo IVA (eventuale rettifica IVA delle spese incrementative)

Società assegnataria o trasformanda, imprenditore che estromette	IVA a monte sulla costruzione del fabbricato		
	<b>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</b>	<b>IVA integralmente non detratta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <b>IVA esente;</b></li> <li>➤ <b>edificazione ante 1° gennaio 1973.</b></li> </ul>
<b>Impresa che ha costruito il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo</b>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA <sup>24</sup>	Fuori campo IVA
<b>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione</b>	Imponibile IVA (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA	Fuori campo IVA
<b>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione</b>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8bis)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA	Fuori campo IVA	Fuori campo IVA

<sup>24</sup> In tutti i casi riportati nelle tabelle 5 e 6, ove l'edificazione del fabbricato non abbia dato luogo alla detrazione integrale dell'imposta ci si chiede che trattamento IVA debba avere la successiva destinazione ad autoconsumo. Seguendo i ragionamenti che discendono dalla lettura dei principi comunitari esse dovrebbero essere considerate fuori dal campo di applicazione dell'IVA e non assorbite dalle previsioni di cui ai nn. 8bis ed 8ter del comma 1, art. 10, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sullo specifico punto una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate sarebbe opportuna, anche perché nel caso dell'assegnazione di beni strumentali, l'imposta di registro da fissa diventerebbe proporzionale.

**Tabella 6: trattamento IVA in caso di assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata di fabbricati strumentali**

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

Società assegnataria, trasformanda, imprenditore che estromette il bene	IVA a monte sulla costruzione del fabbricato		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>IVA integralmente non detratta</i>	➤ <i>IVA esente;</i> ➤ <i>edificazione ante 1° gennaio 1973.</i>
<i>Impresa che ha costruito il fabbricato non ancora ultimato (a rustico) e lo destina ad autoconsumo</i>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA <sup>25</sup>	Fuori campo IVA
<i>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo entro 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Imponibile IVA (per obbligo, art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie	Fuori campo IVA	Fuori campo IVA
<i>Impresa che ha costruito il fabbricato e lo destina ad autoconsumo oltre 5 anni dalla sua ultimazione</i>	Esente o Imponibile IVA per opzione (art. 10, comma 1, n. 8ter)) secondo le aliquote ordinarie previste per le varie tipologie. In caso di opzione IVA, si applica il reverse charge ex. art. 17, comma 5, lett a-bis), se il cessionario è soggetto passivo IVA	Fuori campo IVA	Fuori campo IVA

**Tabella 7: trattamento IVA in caso di assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata di terreni**

Società assegnataria, trasformanda, imprenditore che estromette il bene	IVA a monte		
	<i>IVA detratta (totalmente o parzialmente)</i>	<i>acquisto con IVA integralmente non detratta</i>	➤ <i>acquisto da privato;</i> ➤ <i>acquisto in esenzione IVA;</i> ➤ <i>acquisto fuori campo IVA;</i> ➤ <i>acquisto ante 1° gennaio 1973.</i>
<i>Terreno agricolo</i>	Fuori campo IVA		
<i>Terreno edificabile</i>	Imponibile IVA secondo le aliquote ordinarie	Fuori campo IVA	Fuori campo IVA

<sup>25</sup> Cfr. nota 24 per le medesime considerazioni.

#### **1.4 Momento di effettuazione ai fini IVA delle operazioni di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività economica.**

Il momento in cui si considera effettuata un'operazione ai fini IVA<sup>26</sup> è fondamentale per definire a cascata tutti gli ulteriori adempimenti connessi (fatturazione, liquidazione dell'imposta, versamento, dichiarazione). Abbiamo già osservato che le operazioni di cessione agevolata sono delle comuni cessioni di beni, dotate di tutti i requisiti previsti dall'art. 2 della legge IVA, mentre le ipotesi di autoconsumo per destinazione esterno (estromissione, trasformazione in società semplice, assegnazione) sono a queste assimilate perché carenti di alcuno dei presupposti atti a definirle propriamente cessioni di beni<sup>27</sup>.

Anche dal punto di vista della definizione del fatto generatore dell'imposta esiste una dicotomia tra le varie operazioni; mentre la cessione agevolata di immobili o l'assegnazione ai soci sono connotate dal fatto che è necessario un atto di stipula<sup>28</sup> e quindi il momento di effettuazione è ancorato a tale evento (art. 6, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), l'estromissione da parte dell'imprenditore individuale, mancando del requisito del passaggio di proprietà ha necessità di vedersi definito un fatto generatore dell'imposta, fissato dal Decreto IVA all'atto del prelievo del bene (art. 6, comma 2, lett. c), decreto IVA). Resta da definire il momento di effettuazione del passaggio di beni per effetto della trasformazione in società semplice. La prassi ministeriale ha più volte ribadito che l'operazione di destinazione dei beni al consumo personale o a finalità estranee all'esercizio di impresa è qualificabile come un fenomeno di autoconsumo esterno, che quindi *"deve considerarsi effettuata alla data di cessazione dell'attività, coincidente con la data di chiusura delle operazioni di liquidazione desumibile anche dai comportamenti concludenti posti in essere dal contribuente"*<sup>29</sup>. Posto che nella trasformazione in società semplice, sostanziandosi in una trasformazione di modello societario con modifica dell'oggetto sociale non esiste ovviamente una fase di liquidazione, gli unici elementiche possono essere presi a riferimento per determinare un fatto generatore d'imposta sono la data di stipula dell'atto di trasformazione oppure la sua iscrizione al registro imprese<sup>30</sup>. Dal momento che per i beni immobili esiste un criterio ordinario secondo cui la cessione si considera effettuata alla stipulazione dell'atto, senza che abbia alcun rilievo la data di trascrizione presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari, si potrebbe coerentemente ritenere che ciò possa valere anche per il trasferimento di beni immobili in dipendenza della trasformazione in società semplice, dando rilevanza ai fini IVA alla data di stipula dell'atto di trasformazione, anche se da un punto di vista più squisitamente civilistico si ritiene che il momento rilevante agli effetti della trasformazione sia, in ogni caso, il momento dell'efficacia dell'atto e quindi, a rigore ed ove effettuata, l'iscrizione al registro imprese.

#### **1.5 La base imponibile IVA nelle operazioni prive di onerosità.**

Ad esclusione delle operazioni di cessione agevolata dove la base imponibile ai fini IVA è costituita dal corrispettivo, per le altre fattispecie è necessario rifarsi a criteri diversi.

Fino al 2008, nell'ambito delle cessioni di beni assimilate, il legislatore aveva previsto il ricorso al valore normale, ossia ad un valore di mercato. Ciò tuttavia aveva il difetto che in periodi di prezzi crescenti andava

<sup>26</sup> Ci si riferisce al fatto generatore dell'imposta, definito dall'art. 62 della Direttiva IVA.

<sup>27</sup> Cfr. tabella 1.

<sup>28</sup> Civilisticamente il contratto di vendita è un contratto con effetti reali, tuttavia, per i beni immobili vi è l'obbligo della forma scritta ad substantiam ex art. 1350 c.c. (atto pubblico o scrittura privata).

<sup>29</sup> Cfr. C.M. 19 giugno 2002, n. 54/E, punto 16.3, in merito alla cessazione dell'attività da parte dell'imprenditore individuale.

<sup>30</sup> La forma dell'atto è pubblica per la trasformazione delle società di capitali, mentre non esiste una norma espressa per gli altri tipi di società. Quest'ultime tuttavia, per poter accedere alla pubblicità presso il registro delle imprese necessitano della forma solenne (atto pubblico o scrittura privata autenticata) che di fatto è sempre necessaria. L'effetto della trasformazione è disciplinato dall'art. 2500 del Codice Civile ed è connesso, secondo opinione maggioritaria, all'iscrizione presso il registro delle imprese competente (cfr. terzo comma, art. 2500, Codice Civile).

ad aumentare la base imponibile all'atto dell'estromissione arrivando finanche a recuperare più IVA rispetto a quella detratta all'atto dell'acquisto del bene stesso<sup>31</sup>. La legge Comunitaria del 2008 ha modificato questo parametro proprio per evitare storture.

Partendo sempre dall'analisi del testo comunitario, risulta che *“Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del **prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.**”* (art. 74 Direttiva IVA). Il riferimento al prezzo di acquisto (o di costo in caso di produzione in economia) determinato nel momento in cui si effettua l'operazione non deve apparire contraddittorio; esso infatti va inteso come *“il valore residuo del bene al momento del prelievo<sup>32</sup>”*.

Ad oggi, in assenza di precisazioni sul tema da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'unico documento di prassi intervenuto è la Circolare n. 42/2009 di ASSONIME, secondo la quale il prezzo di acquisto *“non può essere limitato solo all'importo pagato per acquistare il bene, ma dovrebbe comprendere anche le spese relative ad acquisti di beni e servizi sostenute, in ipotesi, per riparare o completare il bene (naturalmente se rilevanti ai fini dell'IVA: non sono tali, ed esempio, le retribuzioni ai dipendenti impiegati nella manutenzione), tenendosi conto, inoltre, di quanto è stato già consumato al momento della effettuazione dell'operazione; non potrebbe, ad esempio, essere assunto come imponibile della cessione il prezzo di acquisto “tal quale”, se il bene nel frattempo è stato usato ed è diminuito di valore, così come non potrebbe assumersi il mero prezzo di acquisto se il bene è stato migliorato (riparato o completato) ed è aumentato di valore. “* Le medesime considerazioni valgono in riferimento al prezzo di costo in ipotesi di costruzione in economia.

Vi sono quindi elementi che conducono a dimostrare come in realtà il valore residuo del bene al momento del prelievo debba divergere dal valore normale. Scomponendo le varie componenti individuate da ASSONIME abbiamo che:

#### **Base imponibile = VALORE RESIDUO AL MOMENTO DEL PRELIEVO**

**Prezzo di acquisto bene (rilevante ai fini IVA):** che consente di recuperare il medesimo importo in fase di estromissione, e non il valore normale dello stesso.

**+ spese relative ad interventi incrementativi (rilevanti ai fini IVA):** il fatto che si tenga conto solamente dei costi incrementativi rilevanti ai fini IVA dovrebbe far divergere il valore residuo dal valore normale (questo invece tiene conto per esempio del costo del lavoro, che non ha alcuna rilevanza IVA).

**(-) deprezzamento dovuto all'usura:** riducendo la base imponibile tengo conto del fatto che una parte del costo è servito per produrre beni e servizi, quindi è stato consumato nel ciclo economico producendo a valle operazioni IVA (se valorizzassi nella base imponibile anche il deprezzamento duplicherei l'imposta).

---

<sup>31</sup> Si ricordi infatti che la ratio dell'assoggettamento a tassazione delle operazioni di autoconsumo per destinazione dovrebbe consentire all'Erario di recuperare l'IVA precedentemente detratta nella fase di introduzione del bene nella sfera imprenditoriale, nulla più.

<sup>32</sup> Sentenza CGUE 17/05/2001, C-322/99 e C-323/99.

## **1.6 L'effetto delle operazioni di autoconsumo sul diritto alla detrazione dell'IVA**

Nei paragrafi precedenti, delineando i possibili regimi IVA delle operazioni di cessione agevolata e di autoconsumo per destinazione, abbiamo visto che esse possono essere imponibili, esenti<sup>33</sup>, fuori campo IVA. Se quest'ultime non hanno riflesso sul diritto alla detrazione IVA<sup>34</sup>, non si può estendere medesima conclusione per le operazioni esenti (che teoricamente possono originare da tutte e quattro le tipologie di operazioni osservate). E' noto, infatti, che il diritto alla detrazione dell'IVA dipende dall'afferenza che le operazioni passive hanno rispetto alle operazioni attive<sup>35</sup> diverse da quelle esenti. Tale diritto è riconosciuto fin da subito, allorché l'operazione si considera effettuata (in stretta correlazione all'esigibilità dell'imposta in capo al cedente/prestatore); l'afferenza, quindi, deve essere necessariamente valutata prospetticamente. Considerato tuttavia che la detrazione IVA è riconosciuta nella misura in cui i beni ed i servizi sono stati effettivamente impiegati per compiere operazioni che accordano il diritto alla detrazione, la misura in cui essa è stata inizialmente operata è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha definitivamente diritto<sup>36</sup>; ecco perché le verifiche da compiere riguardano sia il riflesso delle operazioni di autoconsumo o di cessione agevolata sul diritto alla detrazione dell'esercizio, sia di quello sorto in anni passati<sup>37</sup>. In tali casi, la sede in cui effettuare siffatte valutazioni è la dichiarazione IVA dell'anno in cui l'operazione è effettuata e per far ciò è prioritariamente necessario analizzare la natura dell'attività esercitata dal contribuente, al fine di stabilire se è esso ricade nella categoria dei soggetti prorattisti<sup>38</sup> o meno.

**Soggetti prorattisti.** A seguito della riforma IVA del 1997<sup>39</sup>, il comma 5 dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato riformulato introducendo nella definizione dei soggetti che debbono utilizzare il pro-rata matematico coloro i quali esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività correlate ad operazioni attive esenti. Essi, in sede di dichiarazione IVA sono tenuti a barrare la casella 3 del rigo VF30<sup>40</sup> e a compilare la successiva sezione 3-A "operazioni esenti"<sup>41</sup>. Dal momento che il pro-rata matematico è una modalità forfettaria di determinazione del diritto alla detrazione postulata sul peso dell'insieme delle operazioni attive (unitamente qualificabili come attività) che danno origine a detrazione, rispetto a quello delle operazioni esenti (anch'esse qualificabili nell'insieme come attività), vi sono alcune specifiche operazioni (all'interno dei due sub settori di attività,

---

<sup>33</sup> Tra l'altro, la modifica recata al n. 8ter) dell'art. 10, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, ha eliminato la previsione di imponibilità obbligatoria dei fabbricati strumentali ceduti a privati, consentendo ora di poter cedere tali beni in esenzione IVA, evitando l'applicazione dell'IVA (22% o 10% a seconda dei casi). La possibilità di effettuare operazioni di destinazione ad autoconsumo, o di cessione agevolata, di un fabbricato in esenzione IVA è un fatto di indubbio interesse, che tuttavia va attentamente valutato per i riflessi sulla detrazione IVA dell'esercizio o di quella di esercizi passati, potenzialmente oggetto di rettifica.

<sup>34</sup> Tranne per le spese per servizi incrementativi sui beni immobili che non abbiano esaurito la loro utilità all'atto della destinazione a finalità extra-commerciali, le quali, come vedremo nel paragrafo successivo, ancorché siano correlate ad operazioni fuori campo IVA sono da assoggettare a rettifica della detrazione inizialmente operata.

<sup>35</sup> Quelle che accordano il diritto alla detrazione.

<sup>36</sup> Artt. 168 e 184 Direttiva IVA.

<sup>37</sup> Siccome il presente lavoro riguarda i beni immobili, il passato rileva qualora nell'anno della destinazione ad autoconsumo non sia spirato il periodo di tutela fiscale stabilito in 10 anni da quello di acquisto o di ultimazione (art. 19bis2, comma 8).

<sup>38</sup> Intendendosi coloro i quali quantificano la percentuale di detrazione attraverso il ricorso al pro-rata matematico (art. 19, comma 5 e art. 19bis), il quale postula la quantificazione della percentuale di detrazione annuale in base al rapporto tra operazioni IVA che accordano il diritto alla detrazione e il volume d'affari. Non sono da confondere con i soggetti prorattisti coloro i quali utilizzano il pro-rata fisico (art. 19, comma 4). Per maggiori approfondimenti sulla distinzione tra i due casi si rimanda ai chiarimenti forniti con la C.M. 24 Dicembre 1997, n. 328.

<sup>39</sup> Decreto Legislativo 2 settembre 1997, n. 313.

<sup>40</sup> I riferimenti sono alla dichiarazione IVA 2016 relativa all'anno 2015, le medesime considerazioni andranno ovviamente riproposte con riferimento ai modelli che verranno elaborati per l'annualità 2016.

<sup>41</sup> Che preclude la compilazione della sezione 3-C dedicata ai casi particolari, che vedremo interessa tra gli altri i soggetti non prorattisti che effettuano alcune particolari operazioni esenti.

imponibile ed esente) che per le loro caratteristiche non debbono essere prese in considerazione nel calcolo di questo rapporto<sup>42</sup>. Qui si vuole indagare in merito all'effetto sul pro-rata dell'esercizio delle operazioni di destinazione ad autoconsumo o di cessione agevolata, qualora esenti, analizzate nel presente lavoro.

Partendo dal considerare le istruzioni ministeriali alla dichiarazione IVA, queste prevedono che in alcuni specifici campi siano indicate le seguenti operazioni, non rilevanti agli effetti del pro-rata:

- **campo 2:** operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, se non formano oggetto dell'attività propria d'impresa o se accessorie ad operazioni imponibili<sup>43</sup>.
- al **campo 3** operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, n. 27quinquies). In tal caso non vi sono problemi di qualificazioni di dette operazioni.
- al **campo 4** operazioni esenti relative ai beni ammortizzabili.

Proviamo quindi a ragionare su alcuni casi che potrebbero sorgere a seguito dell'effettuazioni di alcune operazioni di autoconsumo o di cessione agevolata proponendo alcuni esempi.

**Es. 1:** *trasformazione di una S.r.L. di gestione immobiliare (soggetto che si ipotizza prorata) in società semplice. Gli immobili costituenti il patrimonio aziendale sono costituiti da fabbricati abitativi il cui acquisto è stato assoggettato ad IVA da parte di un'impresa di costruzioni. L'IVA all'atto dell'acquisto è stata integralmente detratta<sup>44</sup>. In sede di trasformazione essi scontano quindi il regime IVA di esenzione ai sensi del n. 8bis), art. 10, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Abbiamo visto nei paragrafi precedenti che la trasformazione in società semplice attua un'ipotesi di cessazione dell'attività commerciale. Nulla dovrebbe ostare a considerare tale operazione come estranea alla sfera dell'ordinario campo d'azione dell'attività commerciale fino a quel momento esercitata; ragion per cui si ritiene che per tale operazione possa essere compilato il campo 2 "Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili", rigo VF34, sezione 3-A, della dichiarazione IVA. Se anche l'operazione in questione dovesse influenzare il pro-rata, va considerato che gli effetti sarebbero tuttavia limitati a quello definitivo del 2016; nel 2017 il tema del pro-rata provvisorio non si porrà essendo cessata l'attività commerciale.*

**Es. 2:** *assegnazione di un fabbricato strumentale per natura (non per destinazione perché negli anni tenuto a disposizione) da parte di una società commerciale (soggetto che si ipotizza prorata) ai propri soci. All'atto dell'acquisto il fabbricato era stato assoggettato ad IVA e questa è stata integralmente*

---

<sup>42</sup> Cfr. art. 19bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e par. 2, art. 174 Direttiva IVA. La finalità delle deroghe alla determinazione del pro-rata di cui al par. 2, art. 174 della Direttiva IVA, emergono in modo chiaro dall'esposizione, da parte della Commissione CEE nei confronti del Consiglio della CEE (cfr. Bollettino delle Comunità europee, suppl. 11/73, 20), dei motivi che accompagnavano la proposta di VI direttiva IVA, secondo cui l'esclusione dal pro-rata di tali operazioni è fatta per "evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. E' il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo." (Paolo Centore, Codice IVA Nazionale e Comunitaria, II edizione, p. 721)

<sup>43</sup> Le istruzioni alla dichiarazione IVA 2016, pag. 42, precisano a tal fine che "per attività propria dell'impresa deve intendersi ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che non risultino svolte in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale (cfr. circolari n. 25 del 3 agosto 1979 e n. 71 del 26 novembre 1987)". Come ribadito anche dalla C.M. 24 Dicembre 1997, n. 328 è sancita la indetraibilità dell'imposta per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per l'effettuazione di tali operazioni esenti. Così, per esempio, l'IVA relativa alla fattura del professionista che ha fornito la consulenza per l'operazione di cessione agevolata o di autoconsumo esente è indetraibile, poiché strettamente afferente l'operazione stessa.

<sup>44</sup> Si ricorda che l'indetraibilità oggettiva prevista dall'art. 19bis1 non si applica, tra gli altri, ai soggetti prorata che effettuano locazioni di fabbricati (art. 19bis1, 2° periodo, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)



*detratta. L'estromissione viene fatta in esenzione IVA ai sensi del n. 8ter), art. 10, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'art. 19bis prevede l'esclusione dal concorso al pro-rata delle cessioni di beni ammortizzabili; se dovessimo quindi basarci su una lettura testuale della norma si dovrebbe concludere che nella fattispecie esaminata, non potendosi parlare di fabbricato ammortizzabile, bensì di immobile patrimonio, questo dovrebbe concorrere alla formazione del pro-rata dell'esercizio<sup>45</sup>. Al di là del fatto che la Direttiva IVA parla di beni di investimento e non di beni ammortizzabili è necessario indagare sulle finalità che sottenderebbero l'esclusione dal concorso al pro-rata di questi beni. La CGUE (C-98/07, 6/03/2008, "Nordania Finans" e "BG Factoring") ha rilevato che l'esclusione delle cessioni di beni d'investimento dal calcolo del pro-rata si ha poiché esse rivestono "un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato" e "la loro inclusione nel calcolo del pro-rata falserebbe il suo risultato, nel senso che esso non rifletterebe più la rispettiva parte di impiego dei beni o servizi adibiti ad un uso misto per le attività imponibile e le attività esenti". Quindi, secondo la Corte, non basta per stabilire il concorso o meno di queste operazioni alla determinazione del pro-rata verificare se si tratta di beni d'investimento oppure no, bensì occorre verificare se la cessione del bene d'investimento è usuale e sistematica; escludere dal pro-rata di detrazione le vendite di beni d'investimento che integrano i requisiti della sistematicità e dell'usualità sarebbe incompatibile con il principio fondamentale di neutralità su cui ruota il sistema dell'IVA<sup>46</sup>. Sulla base di tali considerazioni si ritiene che sia condivisibile con gli orientamenti comunitari ritenere che l'assegnazione di un bene, a prescindere dalla natura di bene ammortizzabile o meno, possa escludersi dal pro-rata se non riveste appunto quei caratteri di usualità e di sistematicità rispetto all'attività esercitata; nell'esempio, si ritiene accettabile escludere dal concorso alla formazione del pro-rata dell'esercizio l'assegnazione di tale immobile ai soci, ancorché letteralmente "non ammortizzabile", compilando il campo 4 "Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti", rigo VF34, sezione 3-A, della dichiarazione IVA.*

Si ritiene che i caratteri di usualità e di sistematicità manchino anche nel caso di un imprenditore edile che costruisce immobili per conto di terzi e per conto proprio, il quale intenda estromettere in esenzione IVA un immobile ammortizzabile (si pensi ad un capannone adibito a deposito di macchinari e attrezzature) da esso costruito e sul quale si è detratto l'IVA. Pur trattandosi di un'operazione assimilata ad una cessione immobiliare, e quindi rientrante nell'oggetto sociale, non può dirsi usuale proprio perché la costruzione dello stesso non è stata preordinata alla successiva cessione (nel qual caso rientrerebbe nella sfera ordinaria della propria attività)<sup>47</sup>. Anche in tale esempio dovrebbe essere accettabile escludere dal concorso alla formazione del pro-rata dell'esercizio l'estromissione di tale immobile, non solo perché letteralmente "ammortizzabile" (compilando il campo 4 "Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti", rigo VF34, sezione 3-A, della dichiarazione IVA), ma anche perché qualificato dalla non usualità.

**Es. 3:** *cessione agevolata di un fabbricato abitativo da parte di una società commerciale (soggetto che si ipotizza prorataista) ai propri soci. All'atto dell'acquisto il fabbricato era stato assoggettato ad IVA e questa non era stata detratta ai sensi dell'art. 19bis1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La cessione viene fatta obbligatoriamente in esenzione IVA ai sensi del n. 27quinquies), art. 10, comma 1, D.P.R. 26 ottobre*

<sup>45</sup> In senso conforme, in merito a fattispecie analoga, Franco Ricca, Italia Oggi, 21 marzo 2016, pag. 9.

<sup>46</sup> Paolo Centore, Codice IVA Nazionale e Comunitaria, II edizione, p. 719.

<sup>47</sup> Cfr. CGUE 29/10/2009, C-174-0/, "NCC Construction Danmark"). In questo caso, la Sentenza ha chiarito che l'attività di commercializzazione di immobili costruiti da parte di un'impresa di costruzioni non può essere considerata come un'operazione accessoria (e quindi esclusa dal pro-rata) alla sua attività professionale imponibile, consistente nella costruzione di immobili per conto terzi o per conto proprio; ciò sulla base del fatto che la necessità di dover programmare la costruzione di un certo numero di immobili al fine di venderli non può dirsi accidentale, ma rientra pienamente, come prolungamento diretto, nella propria attività di costruzione.

1972, n. 633. In questo caso non vi sono problemi di sorta ad escludere tale operazione dalla formazione del pro-rata dell'esercizio (compilando il campo 3 "Operazioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies", rigo VF34, sezione 3-A, della dichiarazione IVA).

**Soggetti non prorattisti.** In questo caso la dichiarazione IVA prevede la barratura della casella 1 del rigo VF53, Sezione 3-C, ove vanno indicate le operazioni esenti occasionali ovvero che riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili. Qui i problemi sono minori, in quanto il riflesso delle operazioni esenti non si ha su tutte le operazioni passive dell'esercizio, bensì solo su quelle direttamente riferibili all'operazione esente stessa secondo le regole del pro-rata fisico.

### **1.7 La rettifica della detrazione IVA sui beni destinati ad autoconsumo e sui servizi incrementativi**

Fin qui abbiamo osservato che il sistema IVA attrae a tassazione, tramite assimilazione alle cessioni di beni, talune operazioni estranee al sistema che se non considerate giungerebbero al consumo detassate. E' seguendo questa filosofia che le operazioni di destinazione ad autoconsumo sulle quali non è stata detratta IVA all'atto dell'acquisto sono considerate operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA, mentre quelle che hanno dato luogo a detrazione, ancorché parziale dell'imposta, sono assoggettate ad imposizione. E' possibile affermare che un **primo livello** di presidio dell'IVA è garantito da tale sinallagma: IVA all'ingresso detratta (anche parzialmente) = operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA nella fase di destinazione ad autoconsumo. Ciò tuttavia non garantisce il pieno raggiungimento dello scopo, poiché vi sono casi in cui, ancorché l'acquisto del bene immobile non abbia dato luogo a detrazione e la relativa estromissione dalla sfera commerciale avvenga fuori dal campo di applicazione dell'IVA, sono state effettuate delle spese connesse al bene stesso che invece hanno dato luogo a detrazione; se queste seguissero la sorte del regime di tassazione del bene principale (fuori campo IVA) giungerebbero al consumo detassate. Ecco che a formare un **secondo livello** di presidio dell'IVA si inserisce il sistema di rettifica delineato dall'art. 19bis2, avente ad oggetto sia le spese incrementative cui si è accennato (così come ricordato dalla giurisprudenza comunitaria e dalla prassi ministeriale<sup>48</sup>) che la rettifica dell'IVA relativa ai beni stessi, qualora ceduti in esenzione.

Non è scopo del presente lavoro descrivere come operano le norme contenute nell'art. 19bis2 in tema di rettifica della detrazione IVA, tuttavia si vuole focalizzare l'attenzione su specifici aspetti che lasciano dei dubbi e che possono interessare le operazioni qui in esame.

#### **Tipologia di rettifica**

Prima della riforma IVA del 1997 (ad opera del D. Lgs. 2 Settembre 1997, n. 313) esistevano limitati casi in cui operava l'istituto della rettifica IVA; questa infatti riguardava solamente i casi di variazione del pro-rata di detrazione di oltre 10 punti percentuali nel periodo di "tutela fiscale". Con il nuovo art. 19-bis2 risultano ampliate le ipotesi di rettifica della detrazione alle seguenti fattispecie:

- rettifica per cambio di destinazione di beni non ammortizzabili e servizi all'atto della prima utilizzazione (co. 1);
- rettifica per cambio di destinazione di beni ammortizzabili durante il periodo di tutela fiscale (co. 2);

---

<sup>48</sup> C.M. n. 40/E 2002, par. 1.4.11.

- rettifica per mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o dell'attività esercitata (co.3);
- rettifica della detrazione d'imposta relativa a beni ammortizzabili e servizi incrementativi per variazione del pro-rata durante il periodo di tutela fiscale (co. 4);
- rettifica della detrazione d'imposta relativa a beni ammortizzabili ceduti nel periodo di tutela fiscale (co. 6).

Precisiamo subito che per le operazioni qui in osservazione i casi di rettifica IVA sono da ricondurre unicamente al comma 2 (applicabile ai soggetti non prorattisti), al comma 4 (per i soggetti prorattisti), combinati altresì con le disposizioni di cui al comma 6. Anticipando quanto si dirà al paragrafo successivo, preme evidenziare che la rettifica di cui ai commi 2 e 6 interessa i soli beni e servizi che cambiano destinazione (fuoriuscendo dalla sfera commerciale) mentre la rettifica di cui al comma 4 riguarda la totalità dei beni ammortizzabili dell'impresa (il meccanismo di rettifica del pro-rata riguarda infatti tutta l'attività).

### **Oggetto della rettifica**

Ante riforma IVA del 1997 la rettifica IVA riguardava solamente i cd. beni "ammortizzabili"<sup>49</sup>. Successivamente, l'oggetto della rettifica è stato esteso ai servizi<sup>50</sup>, anche se come vedremo non in modo così chiaro e lineare. Anzitutto, nel comma 2 dell'art. 19bis2 i servizi non sono espressamente citati tra le operazioni da rettificare; tuttavia, si ritiene che essi siano ivi ricompresi tramite il generico richiamo al comma 1 (ove i servizi invece sono citati). Resta il dubbio su quali tipi di servizi debbano essere oggetto di rettifica. La norma comunitaria (art. 190) prevede che gli Stati membri possano introdurre la rettifica IVA solo ai servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai beni d'investimento, il dato letterale del comma 1 parla genericamente di rettifica dei "beni non ammortizzabili e dei servizi", senza alcun aggettivo che meglio li qualifichi.

Il dato testuale della Direttiva IVA, come visto, lascia intendere che i servizi debbano comunque essere qualificati da una sorta di utilità pluriennale e, quindi, che debba trattarsi, parlando di immobili, di interventi che vanno dalla manutenzione straordinaria fino ad interventi cosiddetti "più pesanti"; la semplice manutenzione ordinaria non sembra esserne ricompresa. Nella rettifica da pro-rata di cui al comma 4, sono invece espressamente definite le tipologie di servizi che possono essere oggetto di rettifica IVA; si parla infatti di prestazioni di servizi relativi alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi. L'Agenzia delle Entrate in una non lontana risoluzione<sup>51</sup> ha passato in rassegna alcuni servizi oggetto di rettifica, quali: l'ampliamento, la ristrutturazione, l'ammodernamento, nonché le sostituzioni e le migliorie di alcune parti del fabbricato.

Considerato quanto detto, si ritiene che sia aderente ai dettami comunitari considerare che la rettifica dei commi 2 e 4 riguardi le medesime tipologie di servizi; inoltre, per la loro definizione ci si potrebbe riferire agli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere b), c), d) ed f) del Testo Unico dell'edilizia<sup>52</sup>.

Infine, si segnala che con la C.M. n. 40E/2002 (Par. 1.3.6.) l'Agenzia delle Entrate aveva ricondotto tra le spese per servizi oggetto di rettifica ai sensi dell'art. 19bis2<sup>53</sup> solo quelle che fossero incrementative del valore dell'immobile e non avessero esaurito la loro utilità all'atto di estromissione. Il momento di

<sup>49</sup> Si ricorda che ai soli fini dell'art. 19bis2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i fabbricati (di qualunque tipo e categoria catastale) sono considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è di 10 anni dal loro acquisto o dalla loro ultimazione. In effetti la Direttiva IVA (art. 189) lascia ampio spazio agli Stati Membri per definire il concetto di "beni d'investimento", che nella locuzione nazionale vengono denominati "beni ammortizzabili".

<sup>50</sup> La Direttiva IVA (art. 190) prevede infatti che gli Stati Membri possano assoggettare a rettifica della detrazione anche i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai beni d'investimento.

<sup>51</sup> R.M. 9 luglio 2009, n.178/E, pag. 8

<sup>52</sup> D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

<sup>53</sup> Tra l'altro senza distinguere tra rettifica di cui al comma 2 o al comma 6 dell'art. 19bis2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

esaurimento della loro utilità, nel silenzio della legge, potrebbe essere identificato con lo spirare del periodo di tutela fiscale (dieci anni dalla loro ultimazione).

## **2. LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE NELLE OPERAZIONI DI AUTOCONSUMO PER DESTINAZIONE**

### **2.1 Premessa.**

Come sopra accennato, in dipendenza dei vincoli comunitari, la normativa ora in commento non è intervenuta in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Passeremo qui di seguito a descrivere i contenuti dell'intervento normativo sulle singole imposte di registro, ipotecarie e catastali.

### **2.2 Assegnazioni e cessioni soggette ad IVA.**

Laddove l'assegnazione o la cessione siano attratte all'ambito applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, il contenuto innovativo della nuova disciplina si apprezza esclusivamente a riguardo delle imposte ipotecarie e catastale.

Il comma 119 della Legge di Stabilità prevede infatti che "le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa".

Si rammenta che la disciplina ordinaria, in concreto, contempla imposizione ipocatastale proporzionale solo<sup>54</sup> in relazione agli adempimenti conseguenti ai trasferimenti di immobili strumentali di cui all'art. 10, primo comma, numero 8 ter) del D.P.R. n. 633/1972 (così dispone per l'imposta ipotecaria l'art. 1 bis Tariffa allegata al D.P.R. n. 347/1990 e, per l'imposta catastale, dall'art. 10 dello stesso D.P.R.): per tali fattispecie le imposte in discorso sono rispettivamente dovute nella misura del 3% (imposta ipotecaria, art. 1 bis, Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/1990) e 1% (imposta catastale, art. 10, primo comma, D.Lgs.n. 347/1990).

In questi casi, in virtù delle disposizioni previste dalla Legge Finanziaria per il 2016 le imposte saranno applicate nella **misura fissa di euro 200 ciascuna**; la riduzione di questo importo fisso al minore ammontare di euro 50 resta infatti – com'è noto - circoscritto ai casi in cui sia abbia applicazione di imposta di registro proporzionale.

In queste situazioni, il risparmio di imposta è significativo, poiché avremo un complessivo prelievo di euro 400, anziché di quello consueto del 4%.

### **2.3 Assegnazioni e cessioni soggette a imposta di registro.**

Qualora invece l'atto di trasferimento sia incluso nell'ambito applicativo dell'imposta di registro, gli effetti dispiegati dall'articolo 119 saranno più ampi.

Sul registro, l'impatto è assai significativo, prevedendosi una riduzione in misura pari alla metà dell'imposta.

Vi è sostanziale concordia in merito alla possibilità che questa agevolazione possa essere a sua volta applicata in concomitanza con altre disposizioni di vantaggio, quale – ad esempio – l'agevolazione per l'acquisto della prima casa<sup>55</sup>.

Ne deriva che, in sostanza, le aliquote di volta in volta applicabili saranno le seguenti:

<sup>54</sup>Con la sola eccezione per il caso in cui ricorrano le condizioni per l'applicazione delle agevolazioni della c.d. Piccola Proprietà Contadina, di cui appresso

<sup>55</sup>In questo senso, cfr. anche Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2016.

- aliquota ordinaria: **4,5 %**
- c.d. "prima casa": **1 %**
- terreno agricolo: **7,5 %**<sup>56</sup>
- assegnazioni (non cessioni) di fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione ed aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze (sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dall'assegnazione e presentino le indicate caratteristiche): **2 %**.

In merito all'imposta di registro, probabilmente il punto di maggiore delicatezza interpretativa risiede nella determinazione, non già delle aliquote, bensì della base imponibile.

Il dato di partenza è certamente costituito dalla disciplina ordinaria dell'imposta di registro, che prevede l'applicazione – in relazione agli immobili - dell'imposta sul "valore venale in comune commercio"; si precisa che se il trasferimento é previsto verso corrispettivo in denaro superiore a tale valore, la base imponibile è costituita dall'ammontare del corrispettivo (art. 51, primo e secondo comma, D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131).

Se ne dovrebbe dedurre che:

- per le cessioni la base imponibile sia costituita dal prezzo (se superiore al valore venale);
- per le assegnazioni la base imponibile sia costituita dal valore venale in comune commercio.

Limitatamente al ristretto ambito costituito dall'applicazione della regola "prezzo-valore" (in sintesi: gli acquisti di immobili abitativi e pertinenze a favore di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali), quale espressa eccezione a tali regole generali, l'imposta di registro va applicata sul valore catastale (art. 1 comma 497 Legge n. 266/2005 e successive modifiche).

La Legge di Stabilità non apporta espressa deroga a queste regole.

Tuttavia, ai fini delle agevolazioni in tema di imposte dirette, essa consente – ove conveniente – di sostituire il valore catastale al valore normale del bene.

E' infatti previsto fra l'altro che:

- a) per le assegnazioni: che esso costituisca base di riferimento per il calcolo della base imponibile per le imposte sostitutive di quelle dirette (comma 116), che è – per l'appunto – costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto; al comma 117 primo periodo, dispone che "Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, **il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro**, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.";
- b) per le cessioni: che "ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori."

A fronte di queste previsioni il Consiglio Nazionale del Notariato, con uno studio di recente approvazione<sup>57</sup>, ha avanzato la tesi che le norme sopra riportate "**semberebbero consentire di poter utilizzare come base**

<sup>56</sup>Tale imposta si riduce ulteriormente nel caso di cessione di terreni agricoli a coltivatori diretti o IAP (imprenditori agricoli professionali) iscritti all'apposita gestione previdenziale e assistenziale che, ricorrendone i presupposti, fruiscono delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

<sup>57</sup>Studio n. 20-2016/T, "Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016: assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice", approvato in data 22 gennaio 2016.

**imponibile il valore catastale non solo per i beni di natura abitativa (e loro pertinenze) ma anche tutti gli altri beni dotati di rendita catastale".** Questa chiave di lettura, suggerita in via propositiva, troverebbe radice nella considerazione che "non si comprenderebbe la necessità di indicare un ulteriore valore su cui calcolare l'imposta di registro quando la norma già consente di utilizzare quello catastale in luogo del valore normale per la determinazione dell'imposta sostitutiva". Si consideri inoltre che ciò renderebbe più semplice la prospettazione ai soci dell'intero costo dell'operazione, favorendone la propensione e la conseguente realizzazione, e dall'altro lato garantirebbe allo Stato di incassare un gettito definito perché meno soggetto a sindacabili accertamenti di valore dei singoli immobili.

Tale interpretazione risulta essere coerente con i contenuti della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1° Giugno 2016, secondo cui *"per quanto attiene alla determinazione della base imponibile trovano applicazione anche ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni dall'art. 1, comma 117 della legge n. 208 del 2015"*<sup>58</sup>.

Va comunque evidenziato come sia del tutto fisiologico che le regole per la determinazione della base imponibile per l'imposta di registro possano in concreto essere differenti rispetto a quelle prese a base per la determinazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 117 della Legge di Stabilità per il 2016.

Si tratta di fattispecie impositive del tutto autonome fra loro, essendo differente sia la natura che i presupposti applicativi dell'imposta che il soggetto da queste gravato in via principale (si ricorda infatti che la società assegnante/cedente resta obbligata in solido con il socio assegnatario/cessionario).

Ne consegue che anche qualora per entrambe si possa assumere come base il valore catastale, la relativa applicazione opererà in via autonoma.

Dal punto di vista pratico potrà darsi quindi il caso in cui il socio assegnatario/cessionario possa fruire di particolari agevolazioni.

Considerando paradigmatica l'ipotesi dell'acquisto della c.d. "prima casa", si ritiene che il valore catastale dei beni debba essere determinato – per l'imposta sostitutiva – secondo le ordinarie regole (moltiplicatore 126) e – per la sola imposta di registro – mediante la più favorevole disciplina all'uopo prevista (moltiplicatore 115,5).

Altro corollario indotto dalla conclusione di cui sopra è che nessun impatto potrà derivare in relazione all'applicazione dell'imposta sostitutiva laddove il socio acquirente del bene decada dalle agevolazioni fruite.

Ciò potrebbe accadere:

- per aver, ad esempio, alienato il bene ricevuto entro i cinque anni (senza aver poi provveduto entro un anno dall'alienazione all'acquisto di altra abitazione principale);
- per non aver alienato entro i sei mesi dalla data di assegnazione/cessione all'alienazione della prima casa già eventualmente posseduta alla data medesima, laddove il socio si sia avvalso della nuova disposizione agevolativa contenuta al comma 84 dell'art. 1 della Legge di Stabilità in commento.

Si noti che, fra le varie agevolazioni, sono state mantenute dalla riforma di inizio 2014 quelle inerenti l'alienazione di terreni agricoli a favore di Imprenditore Agricolo Professionale iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale (art. 2, comma 4 bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194).

Questa agevolazione consisteva nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (200 euro), ipotecaria in misura fissa (200 euro) e della catastale nella misura proporzionale dell'1%; si ritiene di poter affermare che, ricorrendo i presupposti di applicazione delle agevolazioni di cui alla Legge di Stabilità, anche l'imposta catastale dovrebbe ridursi alla misura fissa (200 euro).

---

<sup>58</sup> Occorre tuttavia rammentare che l'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 112 del 21 maggio 1999 (a commento delle agevolazioni contenute nell'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449) ha in precedenza accolto il più rigoroso orientamento affermando - ai fini della determinazione della base imponibile per l'imposta di registro - l'applicazione delle regole generali in materia.

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

Regime IVA applicato	Imposta di registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
<b>Esente art. 10 c. 1 n. 8-bis</b>	4,5% (o 1% per prima casa)	50 euro	50 euro
<b>Esente art. 10 c. 1 n. 8-ter</b>	200 euro	200 euro	200 euro
<b>Esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies *</b>	4,5% (o 1% per prima casa)	50 euro	50 euro
<b>Imponibile IVA</b>	200 euro	200 euro	200 euro
<b>Fuori campo *</b>	4,5% (o 1% per prima casa)	50 euro	50 euro

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

**Tabella 9: Trattamento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali relativi a terreni**

Requisiti cessionario	Imposta di registro	Imposta ipotecaria	Imposta catastale
<b>Con i requisiti IAP</b>	200 euro	200 euro	200 euro
<b>Senza i requisiti IAP</b>	7,5%	50 euro	50 euro

#### **2.4 Assegnazioni e cessioni di beni mobili registrati.**

Non dimenticando che le disposizioni in commento riguardano anche i beni mobili registrati, va segnalato che a riguardo di questi ultimi sostanzialmente, sembrerebbe esservi assai limitato spazio per l'applicazione dell'agevolazione volta a ridurre di metà l'imposta di registro applicabile<sup>59</sup>.

Trattandosi di atti di trasferimento (assegnazioni o cessioni) realizzati da soggetti passivi di IVA, di fatto si tratterà il più delle volte di operazioni rientranti nell'ambito applicativo di quest'ultima imposta.

Potrebbero emergere eccezioni qualora, ad esempio le assegnazioni in questione siano fuori campo IVA in quanto beni per i quali l'IVA non sia stata detratta all'atto dell'acquisto ai sensi degli artt. 19, 19 bis1 e 19 bis2 del DPR 633/1972 (art. 10, n. 27 quinquies, D.P.R.n. 633/72).

Ebbene, in queste ipotesi l'imposizione di registro torna applicabile in virtù del principio di alternatività di cui all'art. 40 D.P.R. n. 131/1986<sup>60</sup>.

La riduzione a metà dell'imposta di registro prevista dalla Legge di Stabilità in commento è tuttavia circoscritta in casi di applicazione dell'imposta in misura proporzionale; giova rammentare che gran parte delle ipotesi di tassazione per il trasferimento di beni mobili registrati segue regole particolari, che – fatto salvo il caso degli aeromobili - escludono imposizione di registro proporzionale.

<sup>59</sup>Ciò è altresì confermato dalla Circ. Ag. Entrate n. 26/E del 2016 secondo cui "[...] la circostanza che in relazione a detti beni sia prevista un'imposta di registro in misura fissa rende inapplicabile per gli atti di assegnazione aventi ad oggetto beni mobili registrati la disposizione di cui al citato articolo 1, comma 119, che prevede la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale".

<sup>60</sup>Il quale recita: "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 bis) e 27-quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della Legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972."

Infatti:

- per quanto riguarda i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico non vi è obbligo di registrazione (artt. 11-bis della tabella e 11 della Tariffa, parte prima, D.P.R. n. 131/1986), essendo in sostituzione dell'imposta di registro dovuta l'imposta provinciale di trascrizione quando gli atti comportino l'esecuzione di formalità al P.R.A. (art. 56 D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446);
- quanto ai natanti ed alle unità da diporto, l'art. 7 della Tariffa Parte I del D.P.R. 131/1986 prevede applicazione dell'imposta non già in misura proporzionale, ma fissa, in misure variabili sulla base delle caratteristiche del bene;
- per gli aeromobili in effetti il Testo Unico Imposta di Registro non prevede espressa esclusione dall'applicazione dell'imposta proporzionale, sicché in caso di non applicazione dell'IVA potrebbe trovare applicazione l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'art. 2, Tariffa Parte I, del D.P.R. n. 131/1986<sup>61</sup>: trattandosi dell'aliquota generica del 3% avremo quindi se del caso una riduzione all'1,5 %.

## **2.5 Imposte indirette nella trasformazione in società semplice.**

L'operazione di trasformazione, in quanto non traslativa, è in linea di principio estranea all'applicazione delle imposte indirette in via proporzionale. Essa sconta, infatti, le imposte di registro, ipotecarie e catastali sempre in misura fissa pari a 200 euro (ai sensi, rispettivamente dell'art. 4, comma 1 lett. d) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986 n. 131, dell'art. 4, tariffa e dell'art. 10 comma 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347).

Come si noterà vi è una sostanziale differenza con quanto avviene nel comparto dell'IVA. Infatti, come si è avuto modo di specificare al paragrafo 1.3, la trasformazione in società semplice viene considerata una fattispecie di autoconsumo rilevante ai fini IVA qualora l'imposta sia stata detratta – anche parzialmente - all'origine. La ratio dell'inclusione tra le operazioni rilevanti ai fini IVA, anche in assenza degli ordinari presupposti oggettivi, è da ricercarsi unicamente nella particolare struttura dell'IVA e dall'esigenza, avvertita dal sistema, di evitare che i beni interessati giungano al consumo detassati. In tale eventualità, la determinazione della base imponibile, come già ampiamente affrontato nei paragrafi precedenti, va determinata a norma dell'art. 13 D.P.R. 633/1972, e quindi sulla base “del prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o beni simili” determinato al momento della trasformazione. In concreto, sarà assai utile che tali valori vengano indicati nella delibera di trasformazione, per dichiarazione espressa del legale rappresentante della società.

Dal punto di vista dell'applicazione delle imposte indirette, quindi, la trasformazione non trae – in buona sostanza – alcun giovamento dalle nuove disposizioni della Legge di Stabilità.

## **2.6 Conclusioni**

Come sopra descritto, le norme agevolative previste dalla Legge di Stabilità per il 2016, ad eccezione dell'IVA quale tributo ormai armonizzato in sede UE, possono avere sulle imposte indirette in molti casi effetti molto significativi.

Si ricorda che gli atti di estromissione agevolata potrebbero far nascere altri imponibili oggetto di imposizione indiretta; si pensi ad esempio ad operazioni con accolti di mutuo, cessione di crediti, permuta, oppure a fattispecie ove venga citato in atto un finanziamento.

La valutazione del costo complessivo dell'operazione da parte degli operatori in termini di imposte potrebbe quindi mutare in modo sensibile per il singolo socio.

---

<sup>61</sup> Si veda la risposta a quesito 117-2008 T del Consiglio Nazionale del Notariato “in tema di compravendita di elicottero”.