

IVA

Estromissione e assegnazione immobili: agevolazioni IVA a regime

di **Fabio Garrini**

La Legge di Stabilità 2016 interviene per introdurre un interessante (e attesissimo) istituto di **assegnazione o di trasformazione agevolate**: si tratta di un provvedimento atteso da tempo per risolvere (ove possibile) le situazioni di società di comodo che si presentano nella clientela di ogni studio professionale. Detto provvedimento è stato peraltro **esteso anche alle ditte individuali**, con la possibilità di **estromettere** i beni facenti parte dell'impresa.

Ora, com'è da più parti si è notato, la disciplina in commento non stabilisce una specifica **disciplina IVA** per accompagnare la fuoriuscita del bene dalla perimetra dell'impresa, con la necessità, pertanto, di applicare le **ordinarie regole** previste dal DPR 633/72.

Questo, però, si badi bene, non è necessariamente da considerarsi una dimenticanza che finirà per inceppare i meccanismi di convenienza dell'operazione; in realtà la disciplina IVA relativa all'autoconsumo del bene risulta essere, **di fatto, agevolata** sin dal 2012, dopo che il DL 83/12 modificò il trattamento IVA delle cessioni di immobili.

Limitiamo l'attenzione agli **immobili strumentali**, ossia quelli che normalmente "residuano" nelle società e nelle imprese una volta dismessa l'attività.

L'assegnazione / estromissione e l'esenzione IVA

L'art. 2 c. 2 numero 5) e numero 6) stabiliscono **l'assimilazione ai fini IVA** alle cessioni di beni per le estromissioni per le assegnazioni. Mentre in precedenza le cessioni a privati di immobili risultavano in ogni caso imponibili, con l'entrata in vigore del richiamato DL 83/12 la fatturazione potrebbe avvenire **in esenzione** (ad eccezione del caso di costruttore / ristrutturatore dell'immobile che lo ceda entro i 5 anni dalla fine dei lavori, nel qual caso è obbligatorio applicare l'IVA); peraltro occorre osservare che:

- nel caso di **assegnazione in esenzione IVA**, si applicherebbe l'imposta di **registro in misura fissa** (l'art. 40 del DPR 131/86, nell'individuare delle fattispecie che prevedono l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, non richiama il punto 8-ter dell'art. 10 DPR 633/72, che regola appunto la cessione dei fabbricati strumentali; posizione confermata anche dalla CM 27/E/06). Per quanto riguarda le

ipocatastali, questa sono dovute nella misura complessiva del **4%**;

- mentre quando si dovesse trattare di **estromissione** (ad esempio nel caso di cessazione della ditta individuale) siccome non vi è trasferimento di titolarità dell'immobile, l'imposta di registro e le ipocatastali non dovrebbero neppure trovare applicazione.

In tema di conseguenze sulla detrazione, va evidenziato che i beni ammortizzabili sono **esclusi dal calcolo del pro rata**, il che significa che l'estromissione / assegnazione dell'immobile in esenzione, oltre a non comportare aggravii sotto il profilo dell'assolvimento dell'imposta al momento della cessazione dell'attività, non richiede nemmeno **alcun sacrificio in termini di detrazione dell'imposta**: non concorrendo tale operazione alla determinazione del pro-rata generale di detrazione non si determina alcuna limitazione ad esso collegata, e quindi

- nessuna penalizzazione all'IVA detratta nell'anno di effettuazione dell'operazione,
- neppure si produce alcuna conseguenza in termini di rettifica della detrazione in quanto il pro rata non si è modificato.

A dire il vero quello che è certo è che non si viene ad innescare la rettifica della detrazione da cambio di pro-rata (art. 19-bis2 c. 4 DPR 633/72) che l'Agenzia delle Entrate nella CM 12/E/07 ha designato come quella applicabile nel caso della cessione di immobili.

Secondo alcuni si profilerebbe la rettifica della detrazione per cambio di destinazione del bene (art. 19-bis2 c. 2 DPR 633/72), che comporterebbe la necessità di restituire i decimi mancanti al compimento del decennio di monitoraggio. Comunque si tratta di ben poca cosa rispetto all'imposta che si sarebbe dovuta assolvere applicando l'IVA all'estromissione dell'immobile.

Evidentemente, **se il bene è stato acquistato / costruito da più di 10 anni** (situazione che normalmente si presenta), **non si innesca alcuna rettifica della detrazione**: la cessione esente risulterebbe quindi del tutto indolore sotto il profilo della detrazione dell'imposta (pertanto estremamente vantaggiosa).

Assegnazione ed estromissione fuori campo IVA

Va, infine, ricordato che l'assimilazione dell'operazione di estromissione / assegnazione alla cessione del bene, a norma dell'art. 2 c. 2 lett. 5 DPR 633/72 opera *"con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19."*

Pertanto, allorquando il bene, provenga

- dalla **sfera privata** dell'imprenditore stesso o dei soci (apporto)
- ovvero nel caso di **acquisto** di immobile proveniente da un soggetto non esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo (**privato**),

la cessione di detto bene non sarebbe configurabile quale cessione di beni rilevanti ai fini Iva e, quindi, in difetto del requisito oggettivo, si tratterebbe di **operazione fuori dal campo di applicazione dell'imposta** sul valore aggiunto.

Va notato che malgrado tale previsione sia espressamente inserita solo nel punto 5 dell'art. 2 c. 2 DPR 633/72 e non anche nel successivo n. 6, nella CM 40/E/02 l'Agenzia ha assimilato entrambe le operazioni sotto tale profilo. Quindi anche l'assegnazione di immobile con IVA non detratta a monte avverrebbe fuori campo IVA.

Non trattandosi di operazione rilevante ai fini IVA, **non si renderebbe applicabile il precedentemente principio di alternatività** ex art. 40 DPR 131/86: pertanto, l'assegnazione ai soci di un bene tramite operazione fuori campo IVA non consentirebbe di applicare l'imposta di registro in misura fissa ad € 200, ma **l'imposta di registro in misura proporzionale**. Nel caso di estromissione dell'immobile dalla ditta individuale, ancora una volta non si renderebbero applicabili le imposte indirette sui trasferimenti (quindi né imposta di registro, né imposte ipocatastali).

Occorre ricordare che la cessione fuori campo IVA trova applicazione solo nel caso di estromissione o assegnazione dell'immobile e **non anche nel caso di cessione a titolo oneroso**; in quest'ultimo caso occorre infatti seguire le regole generali previste per la cessione di immobili strumentali di cui all'art. 10 punto 8-ter del DPR 633/72 (quindi cessioni esenti o con opzione per l'IVA).