

IMPOSTE INDIRETTE

Fiscalità indiretta secondaria nell'assegnazione agevolata

di Luca Caramaschi

La riapertura al 30 settembre 2017 delle operazioni di **assegnazione agevolata degli immobili** diversi da quelli strumentali per destinazione ci consente di ritornare sul tema della fiscalità indiretta secondaria e in particolare sulla disciplina che riguarda le **imposte di registro, ipotecarie e catastali** dovute in occasione di tali operazioni senza corrispettivo.

Mentre dal versante Iva non sono giunti aiuti dal legislatore, al contrario, l'**assegnazione agevolata** sconta **rilevanti benefici in tema di imposte di registro e ipo-catastali**.

Il [comma 119, articolo 1, L. 208/2015](#) afferma infatti che “*Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa*”.

Occorre in proposito rilevare che le operazioni di **estromissione dell'immobile strumentale** da parte dell'impresa individuale (fattispecie quest'ultima altrettanto agevolata) non risulta richiamata per il fatto che queste non generano alcun prelievo né ai fini dell'imposta di **registro** né con riferimento alle ipo-catastali, visto che non vi è alcun trasferimento intersoggettivo del bene.

Possiamo infatti rilevare che l'**estromissione** rappresenta una operazione completamente “interna” al contribuente: l'immobile passa dalla sfera dell'impresa alla sfera privata del medesimo soggetto persona fisica.

Tornando all'assegnazione, va rilevato come la L. 208/2015 non preveda una disciplina *ad hoc*, ma viene invece stabilita una **decurtazione dell'imposta di registro e delle ipo-catastali**.

Occorre pertanto esaminare il **trattamento ordinario** in relazione a ciascuna operazione al quale poi applicare l'agevolazione concessa.

Con riferimento **all'imposta di registro** la [circolare AdE 37/E/2016](#) ha precisato che l'agevolazione della riduzione alla metà trova applicazione solo con riferimento alle **aliquote proporzionali dell'imposta di registro**. Di conseguenza l'imposta minima deve comunque essere applicata nella misura ordinaria prevista ovvero 1.000 euro, come stabilito dall'[articolo 10 comma 2 del D.Lgs. 23/2011](#).

Detta analisi va condotta ricordando che il **principio di alternatività Iva-registro** (secondo cui l'imposta di registro proporzionale si applica nei casi in cui l'assegnazione o la cessione

dell'immobile al socio **è fuori campo Iva** o nel caso di **assegnazione/cessione** di fabbricati abitativi in regime di esenzione Iva) può essere talvolta derogato come nel caso dei **fabbricati strumentali**, che scontano l'imposta di registro in misura fissa sia nell'ipotesi caso in cui l'operazione sia imponibile che in regime di esenzione.

Ricordando che il trattamento ai fini del **registro e delle ipo-catastali** è guidato dalla qualificazione Iva dell'operazione, per l'analisi delle diverse fattispecie un riferimento utile è certamente la [circolare AdE 2/E/2014](#), con la quale l'Agenzia ha esaminato anche i casi di **cessione e assegnazione degli immobili**. La prima questione che occorre porsi è quella relativa alla **base imponibile** da utilizzare nei casi in cui l'imposta di registro sia dovuta in misura proporzionale.

Sul tema già si è espresso il Consiglio Nazionale del Notariato con lo **Studio 20-2016/T**. Secondo il Notariato la **base imponibile delle assegnazioni ordinarie** "non agevolate" soggette a imposta di registro in base al combinato disposto degli [articoli 43 e 51 del Tuir](#) può essere costituita solo dal **valore venale** in comune commercio e cioè il **valore normale del bene**. Si dovrà fare riferimento al **valore catastale** nel solo caso in cui vengano assegnati beni abitativi e loro pertinenze mediante l'applicazione del noto meccanismo del **prezzo-valore**.

Nel citato Studio si afferma poi che da una lettura sistematica dell'[articolo 1 comma 117 della legge di Stabilità 2016](#) si può concludere a favore della possibilità di utilizzare come **base imponibile il valore catastale**, non solo per i beni di natura abitativa (e loro pertinenze) ma anche per tutti gli **altri beni dotati di rendita catastale**, non applicandosi la limitazione di cui al comma **5-bis** dell'[articolo 52 del Tuir](#) in quanto risulta testualmente richiamato solo il comma 4. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate a conferma delle conclusioni appena richiamate.

Con riferimento alla determinazione della **base imponibile**, trovano quindi applicazione anche ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del valore normale delle **assegnazioni** ai sensi del citato [comma 117 della Stabilità 2016](#).

Il documento di prassi dell'Agenzia precisa infatti 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 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*".

Questione correlata a quella della base imponibile è quella relativa alla **modalità per esercitare l'opzione** per l'applicazione dell'imposta di **registro** secondo il criterio catastale. Sul punto lo Studio del Notariato in precedenza citato afferma che per avvalersi dell'opzione occorre la "**richiesta**" da parte della società analogamente a quanto prescritto in materia di prezzo valore ([articolo 1, comma 497, L. 266/2005](#)), anche nel caso in cui a beneficiarne dovesse essere il solo socio come nel caso in cui non si verifichi il presupposto per l'emersione

di plusvalenze in capo alla medesima società.

L'Agenzia delle Entrate con la [circolare 26/E/2016](#) conferma che “*L'opzione per la determinazione della base imponibile con il criterio automatico dovrà essere effettuata dalla società.*”

Anche con riferimento alle operazioni di **cessione agevolata**, naturalmente ove risulta applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale, le aliquote sono ridotte alla metà. Come confermato dall'Agenzia nella citata [circolare 26/E/2016](#), “*anche per le cessioni di beni immobili la base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, può essere determinata in considerazione del valore catastale rivalutato.*”

Va infine evidenziato quanto la [circolare 37/E/2016](#) ha precisato con riferimento alla possibilità di optare per il metodo della determinazione catastale del valore degli immobili. Infatti, in assenza di specifica previsione normativa al riguardo, deve ritenersi che l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non possa essere **autonomamente** esercitata ai soli fini dell'imposta di registro. Ciò significa che solo in presenza di opzione ai fini reddituali è possibile utilizzare detto valore catastale anche **ai fini dell'imposta di registro**. A questo punto, solo in un caso può verificarsi lo sfasamento tra quanto scelto ai fini reddituali e quanto richiesto ai fini dell'imposta di registro: è il caso della opzione per la disciplina del **prezzo-valore** che la stessa [circolare 37/E/2016](#) riconosce come applicabile in presenza dei requisiti di **natura soggettiva** (acquirente privato da un lato e cedente privato o impresa che cede in esenzione dall'altro) e **oggettiva** (immobili abitativi e relative pertinenze).

Master di specializzazione

FISCALITÀ DIRETTA E INDIRETTA DEGLI IMMOBILI ►

Milano Perugia Verona

