

L'IMPOSIZIONE INDIRETTA CON RIFERIMENTO ALLA
ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA DEGLI
IMMOBILI AI SOCI, TRASFORMAZIONE AGEVOLATA
IN SOCIETÀ SEMPLICE ED ESTROMISSIONE
DELL'IMMOBILE DALLA DITTA INDIVIDUALE

Dott. Giovanni CENEDELLA

STUDIO GPC COMMERCIALISTI ASSOCIATI
*di Rag. Gianni Gobbini – Dott. Mauro
Piovani – Dott. Giovanni Cenedella*



SOMMARIO

- Assegnazione agevolata dei beni ai soci
- Cessione agevolata dei beni ai soci
- Trasformazione agevolata in società semplice
- Estromissione dell'immobile dell'impresa individuale

Assegnazione agevolata dei beni ai soci

Commi da 100 a 105 della L. 197/2022

Riferimenti principali: CM 26 e CM 37 del 2016

IMPOSTE INDIRETTE - IVA

Assoggettamento ad IVA secondo regole ordinarie

riferimento normativo art. 2 DPR 633/72

“costituiscono cessioni di beni le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto” (co. 2 n. 6)

“la destinazione di beni a finalità estranee all’impresa (co. 2 n. 5) nonché l’assegnazione dei beni ai soci sono soggette ad iva se all’atto dell’acquisto sia stata operata la detrazione dell’imposta”



quindi

- ① assegnare equivale a cedere (con deroga e assimilazione all'autoconsumo)
- ② per capire se vi sia un rilievo ai fini iva occorre andare a ritroso, indagando su come il bene sia “entrato” (e in caso di operazioni straordinarie risalendo al dante causa)

Indagando sulle modalità di ingresso del bene si potranno avere



Assegnazioni imponibili

- per obbligo (costruttore entro 5 anni)
- per opzione (regime naturale esenzione)

Assegnazioni fuori campo

- acquisto ante 1973
- acquisto da privato
- bene apportato dal socio
- mancanza di presupposto oggettivo (terreno non edificabile)
- mancanza presupposto territoriale (immobile all'estero)

Attenzione: la qualificazione di operazioni fuori campo iva si limita alla ASSEGNAZIONE, perché nel caso di CESSIONE l'operazione è sempre rilevante (basta il fatto che il cedente sia soggetto iva), e può essere imponibile o esente

ASSEGNAZIONI AGEVOLATE E REGIME IVA

Immobili abitativi assegnati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione

entro i 5 anni dalla ultimazione: IVA obbligatoria
oltre i 5 anni: IVA per opzione oppure ESENTE (doppio rischio pro-rata e rettifica detrazione)

Immobili abitativi assegnati da soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione

regola generale: esente art. 10 c. 1 n. 27-quinquies (c'era una indetraibilità oggettiva a monte art. 19 bis 1 lett. i) NO PRO-RATA art. 19 c. 5 e 19-bis

Immobili strumentali assegnati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione

entro i 5 anni dalla ultimazione: IVA obbligatoria
oltre i 5 anni: IVA per opzione oppure ESENTE (doppio rischio pro-rata e rettifica detrazione)

Immobili strumentali assegnati da soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione

regola generale: esenzione da IVA (NO PRO-RATA art. 19 c. 5 e 19-bis ma possibile rettifica della detrazione per decimi)

abitativi o strumentali apportati da privati, o acquistati presso privati o posseduti prima del 1973 o ceduti da un'impresa in regime di esenzione o acquisiti con IVA totalmente indetraibile (forzatura) Circolare ADE n. 26/E § 7

Operazione fuori campo IVA (vale solo in caso di assegnazione)

POSSIBILE APPLICAZIONE REVERSE CHARGE!!!!

E nel caso di operazioni straordinarie? Secondo autorevole dottrina occorre comunque risalire alla situazione dell'immobile esistente in capo al dante causa

QUALE BASE IMPONIBILE?

(costo + spese incrementative – deprezzamento)

Se ai fini delle imposte dirette viene espressamente consentito di adottare, per il calcolo delle plusvalenze e per la determinazione degli utili in natura, i valori catastali degli immobili, ciò non vale per l'IVA, per la quale devono essere seguite le regole ordinarie.

Per quanto riguarda l'IVA, la base imponibile è rappresentata:

- per le cessioni a titolo oneroso, dal corrispettivo;
- per le assegnazioni, dal «prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni» (art. 13 co. 2 lett. c) D.P.R. 633/72).

Sul punto si vedano:

- Circolare Agenzia delle Entrate 01.06.2016 n. 26 § 7.1
- Circolare Agenzia delle Entrate 16.09.2016 n. 37 § 8
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea – sentenza 08.05.2013 causa C-142/12 (*Marinov*)
- Corte di Giustizia dell'Unione Europea – sentenza 17.05.2001 cause C-322/99 e C-323/99 (*Fischer - Brandenstein*)
- Circolare Assonime 13.10.2009 n. 42

In particolare nelle sentenze richiamate, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, stabilisce che nel «*prezzo di acquisto o di costo*» devono essere computati anche gli incrementi (così come i decrementi) di valore, sicché di fatto si deve assumere il valore residuo del bene all'atto dell'assegnazione.

Dello stesso avviso Assonime la quale rileva che ai fini della determinazione della base imponibile, ex art. 13 co. 2 lett. c) D.P.R. 633/72, il prezzo di acquisto «*dovrebbe comprendere anche le spese relative ad acquisti di beni e servizi [...], tenendosi conto, inoltre, di quanto è già stato consumato al momento dell'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.*»

In definitiva la base imponibile sarebbe rappresentata dal «valore residuo», quantificato come somma del prezzo di acquisto e delle spese incrementative, a sua volta ridotta per tenere conto dell'utilizzo che il bene ha subito nel tempo. Si può, in linea di principio, affermare che, se ad esempio un immobile è stato acquisito al costo di €uro 50.000,00, si sono sostenute spese incrementative per €uro 100.000,00 ma, in virtù dell'elevata domanda, ha un valore di €uro 400.000,00, la base imponibile dovrebbe essere rappresentata dall'ammontare di €uro 150.000,00.

La questione più incerta rimane la determinazione della riduzione di valore per tenere conto del deperimento del bene. Ammortamento???? In questo contesto la circolare n. 37 del 16.09.2016 (§ 8) precisa che «*tale diminuzione dovrà essere calcolata di volta in volta tenendo conto delle variabili rilevanti (variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, di mercato, economico o normativo, obsolescenza o deterioramento fisico per gli immobili, anche in dipendenza del grado di vetustà etc.) in base alla tipologia del bene, non essendo possibile fornire delle indicazioni definitive e univoche su un oggettivo fattore decrementativo suscettibile di applicazione generale.*»

RIASSUMENDO

“prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”

- Non è il valore normale/catastale.
- Non comprende il “ricarico” normalmente praticato sul mercato per quel bene.
- Non tiene conto di incrementi di valore derivanti da fluttuazioni al rialzo.
- Comprende anche le spese sostenute per riparare e completare il bene, tenendo conto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo (deprezzamento = ammortamento???). Se per quantificare la riduzione di valore si prendono a riferimento criteri forfettari (es. ammortamento tecnico), gli stessi dovrebbero quantomeno mirare ad evitare che ad esempio si attribuisca un valore pari a zero ad immobili completamente ammortizzati ma che hanno ancora un'utilità residua, come anche evitare di non considerare per contro, alcun deperimento per immobili mai ammortizzati (es. fabbricati di civile abitazione).
- Leasing: non rileva solo il prezzo di riscatto, ma bisogna tenere conto anche dei canoni pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto. Circolare Agenzia Entrate 01.06.2016 n. 26 § 7.1 (ma solo quota capitale??? – non viene specificato dalla Circolare)

2 possibili conseguenze (anzi 3...)

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE (art. 19- bis 2 DPR 633/72)

- In caso di assegnazione esente
- Verifica del decennio per immobili (periodo decennale di osservazione art. 19-bis2 co. 8)
- Verifica di eventuali interventi di recupero, manutenzione e riparazione (anche se l'assegnazione fosse FUORI CAMPO IVA)
- Leasing: nel calcolo del decennio (e dell'iva detratta???) rileva la data del riscatto

In campo immobiliare, la rettifica della detrazione riguarda i casi:

- del cambio di destinazione (art. 19-bis2 co. 2);
- della variazione del pro-rata (art. 19-bis2 co. 4).

Le cessioni e le assegnazioni in regime di esenzione IVA di immobili per i quali l'IVA è stata detratta, rientrano tra i casi di rettifica previsti dall'art. 19-bis2 co. 2.

L'imposta «rettificata» è assolta nella misura di 1/10 per ogni anno mancante al compimento del decennio.

REVERSE CHARGE

- Fabbricati abitativi: se assegnati ad iva per opzione e assegnatario soggetto passivo iva
- Fabbricati strumentali: se assegnati ad iva per opzione e assegnatario soggetto passivo iva

Se il beneficiario dell'assegnazione o della cessione è una società commerciale o, più in senso lato, un soggetto che detiene la partecipazione nell'ambito dell'impresa esercitata, l'assegnazione o la cessione del bene dovranno essere operate con il meccanismo del *reverse charge*, al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 17 co. 6 lett. a-*bis*) del D.P.R. 633/72. La menzionata disposizione prevede l'inversione contabile per le cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, per le quali «*nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*». L'assegnazione è equiparata alla cessione di beni ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 6 D.P.R. 633/72, pertanto applicazione del reverse charge dove previsto.

pro-rata (se oggetto attività è costruzione e vendita di fabbricati, e si assegna in esenzione)

IMPOSTE INDIRETTE - REGISTRO E IPOCATASTALI

Ferma restando l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, la norma agevolativa prevede che le aliquote dell'imposta di registro, se proporzionale, sono ridotte al 50%, ma con il minimo di €uro 1.000,00, mentre le imposte ipo-catastali sono in ogni caso previste in misura fissa.

Ai fini di una corretta applicazione dell'imposta minima di registro di €uro 1.000,00, occorre distinguere tra:

- atti plurimi, cioè contenenti più disposizioni autonome, ad esempio unico venditore che vende vari immobili, ciascuno ad un diverso acquirente – in tal caso ogni disposizione rimane assoggettata ad autonoma tassazione;
- atti contenenti un'unica disposizione sia pure con una pluralità di soggetti e/o oggetti: in questo caso, qualora l'imposta proporzionale dovuta per ciascuna disposizione è inferiore all'importo minimo dell'imposta di registro ma l'importo complessivamente dovuto, commisurato a tutte le disposizioni, è superiore a quello minimo, l'imposta da corrispondere è pari alla somma degli importi dovuti per ciascun negozio.

Circolare ADE n. 2/E del 21.02.2014 – Risoluzione Ministeriale n. 272 del 3.07.2008

BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO:

- se esercito l'opzione per il valore catastale ai fini dell'imposta sostitutiva, allora si applica lo stesso criterio per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro (valore catastale);
- mancato esercizio dell'opzione di cui sopra, resta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva (persona fisica non in esercizio d'impresa arte o professione) e oggettiva (assegnazione immobile abitativo e relative pertinenze), per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore (Circolare ADE n. 37/E 16.09.2016 § 13 - Circolare ADE n. 2/E del 21.02.2014).



ASSEGNAZIONE CON IVA

- Immobile abitativo e pertinenze:
 - ✓ registro FISSO € 200;
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 200 + 200
- Immobile strumentale:
 - ✓ registro FISSO € 200;
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 200 + 200

ASSEGNAZIONE ESENTE

- Immobile abitativo e pertinenze:
 - ✓ registro 4,5% (o 1% se prima casa)
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 50 + 50
- Immobile strumentale:
 - ✓ registro FISSO € 200;
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 200 + 200

ASSEGNAZIONE FUORI CAMPO IVA

- Immobile abitativo e pertinenze:
 - ✓ registro 4,5% (o 1% se prima casa)
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 50 + 50
- Immobile strumentale:
 - ✓ registro 2%;
 - ✓ Ipo-catastali FISSE € 200 + 200

IMPOSTE INDIRECTE - STRUMENTALI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che assegna | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|--|--------------------------|------------|------------|------------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73, acquisto esente | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 2% | € . 200,00 | € . 200,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 2% | € . 200,00 | € . 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (3) | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (3) | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (4) | Assegnazione | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente con opzione Iva (2) | IVA (3) | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |

(1) Nel caso di assegnazione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso si riferisca all'impresa di ristrutturazione che assegna entro i 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso di esercizio dell'opzione, si applica il meccanismo del *reverse charge* ove adottabile.

(3) Aliquota 22% o 10% se si assegna un immobile ristrutturato o facente parte di un immobile Tupini.

(4) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione IVA. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe Fuori Campo Iva con applicazione dell'imposta di registro proporzionale (2% o 4,5%) anziché in misura fissa.

IMPOSTE INDIRECTE - ABITATIVI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che assegna | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|--|--------------------------|---------------|------------|-----------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73, acquisto esente | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% o 1% (5) | €. 50,00 | €. 50,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% o 1% (5) | €. 50,00 | €. 50,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (6) | €. 200,00 | €. 200,00 | €. 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (6) | €. 200,00 | €. 200,00 | €. 200,00 |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (7) | Assegnazione | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (5) | €. 50,00 | €. 50,00 |
| | | Altri soggetti diversi dall'impresa di costruzione/ristrutturazione | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (5) | €. 50,00 | €. 50,00 |

(5) 1% per prima casa.

(6) Con le aliquote del 4% (prima casa), 10% (abitazioni diverse da A/1, A/8 e A/9) e 22% (per A/1, A/8 e A/9).

(7) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. A differenza degli immobili strumentali, l'assegnazione in esenzione o fuori campo Iva di un abitativo non implica una diversa tassazione ai fini dell'imposta di registro, che risulta sempre applicabile in misura proporzionale.

N.B. In linea di principio, i regimi previsti per la cessione a titolo oneroso e per l'assegnazione ai soci sono i medesimi. Essi divergono solo per gli immobili (di qualunque natura – abitativi e strumentali) acquisiti dalla società senza addebito dell'IVA in via di rivalsa (vedi il primo caso), a cui si aggiunge l'acquisto con completa indetraibilità dell'IVA (caso 2). In questi casi, la successiva assegnazione verrebbe equiparata al c.d. «autoconsumo esterno» (art. 2 co. 2 n. 5 D.P.R. 633/72 – forzatura), non rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA. (Circolare ADE 01.06.2016 n. 26/E § 7).

IMPOSTE INDIRECTE – AREE EDIFICABILI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che assegna | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|----------------------|---------|-----------|------------|-----------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73, acquisto esente | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% | €. 50,00 | €. 50,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% | €. 50,00 | €. 50,00 |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (1) (2) | Assegnazione | Tutti i soggetti | IVA (3) | €. 200,00 | €. 200,00 | €. 200,00 |

(1) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-*quinquies*). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, se il bene è assegnato, l'operazione sarebbe Fuori Campo Iva con applicazione del registro al 4,5% e delle ipo-catastali fisse ad Euro 50,00 ciascuna.

(2) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario/acquirente.

(3) Aliquota al 22%.

IMPOSTE INDIRECTE – TERRENI AGRICOLI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che assegna | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---------------------|-----------------|----------------------|--------|----------|------------|-----------|
| FUORI CAMPO IVA (1) | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 7,5% (2) | €. 50,00 | €. 50,00 |

(1) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

(2) In caso di assegnatario coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP), l'imposta di registro è fissa nella misura di €uro 200,00, così come per le ipo-catastali €uro 200,00 cad.. A questo proposito, la Circolare n. 26/E del 01.06.2016, § 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015 (imposta registro al 50% e ipo-catastali fisse).

IMPOSTE INDIRECTE – TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che assegna | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---------------------|-----------------|----------------------|--------|----------|------------|-----------|
| FUORI CAMPO IVA (1) | Assegnazione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% | €. 50,00 | €. 50,00 |

(1) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori dal campo di applicazione dell'IVA

Cessione agevolata dei beni ai soci

Commi da 100 a 105 della L. 197/2022

Riferimenti principali: CM 26 e CM 37 del 2016

CESSIONE AGEVOLATA

IMPOSTE INDIRETTE



IVA

- alle cessioni agevolate di immobili ai soci si applica la disciplina IVA ordinaria come descritto per le assegnazioni;
- la base imponibile ai fini IVA è pertanto il corrispettivo determinato ai sensi dell'art. 13 co. 1 D.P.R. 633/42 (quindi nessun rilievo al valore normale o catastale).

REGISTRO E IPOCATASTALI

- possibile applicazione del valore catastale rivalutato;
- aliquote dimezzate;
- ipotecaria e catastale in misura fissa anche sugli strumentali.

IMPOSTE INDIRECTE - STRUMENTALI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|--|-----------------|--|------------------------------|----------|------------|-----------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Cessione | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Cessione | Tutti i soggetti | Esente (4) art. 10, n. 8-ter | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |

(1) Nel caso di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso si riferisca all'impresa di ristrutturazione che vende entro i 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso di esercizio dell'opzione, si applica il meccanismo del *reverse charge* ove adottabile.

(3) Aliquota 22% o 10% se si assegna un immobile ristrutturato o facente parte di un immobile Tupini.

(4) Se si ritiene invece che operi l'esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-*quinquies*, del D.P.R. 633/72 (anziché quella del n. 8-*ter* del medesimo D.P.R.), scatta l'imposta di registro proporzionale del 2% in luogo di quella fissa di €uro 200,00. Si ricorda che, secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 328/E del 24.12.1997, § 1.1.2), l'esenzione dell'art. 10, n. 27-*quinquies* non opera se l'indetraibilità deriva dall'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. 633/72 («Dispensa da adempimenti per le operazioni esenti»).

IMPOSTE INDIRECTE - STRUMENTALI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|--|--------------------------|----------|------------|-----------|
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (4) | Cessione | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-ter | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |

(1) Nel caso di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso si riferisca all'impresa di ristrutturazione che vende entro i 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso di esercizio dell'opzione, si applica il meccanismo del *reverse charge* ove adottabile.

(3) Aliquota 22% o 10% se si assegna un immobile ristrutturato o facente parte di un immobile Tupini.

(4) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

IMPOSTE INDIRECTE - ABITATIVI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|--|-----------------|--|---|---------------|------------|-----------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Cessione | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (4) | € 50,00 | € 50,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (4) | € 50,00 | € 50,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Cessione | Tutti i soggetti | Esente (5) art. 10, n. 27- <i>quinquies</i> | 4,5% o 1% (4) | € 50,00 | € 50,00 |

(1) Nel caso di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso si riferisca all'impresa di ristrutturazione che vende entro i 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso di esercizio dell'opzione, si applica il meccanismo del *reverse charge* ove adottabile.

(3) Con le aliquote del 4% se prima casa, del 10% per le abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9, e 22% per A/1, A/8 e A/9.

(4) 1% per prima casa.

(5) Sia che operi l'esenzione ex art. 10, n. 27-*quinquies*, sia che si ritenga applicabile l'art. 10, n. 8-*bis*, non sono rilevabili differenze nell'applicazione dell'imposta di registro (diversamente da quanto accade per gli immobili strumentali – vedi nota n. 4 pag. 17).

IMPOSTE INDIRECTE - ABITATIVI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|--|--------------------------|---------------|------------|-----------|
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (5) | Cessione | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (1) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (2) | IVA (3) | € 200,00 | € 200,00 | € 200,00 |
| | | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (4) | € 50,00 | € 50,00 |
| | | Altri soggetti diversi da quelli del punto precedente (6) | Esente art. 10, n. 8-bis | 4,5% o 1% (4) | € 50,00 | € 50,00 |

(1) Nel caso di cessione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso si riferisca all'impresa di ristrutturazione che vende entro i 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

(2) In caso di esercizio dell'opzione, si applica il meccanismo del *reverse charge* ove adottabile.

(3) Con le aliquote del 4% se prima casa, del 10% per le abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9, e 22% per A/1, A/8 e A/9.

(4) 1% per prima casa.

(5) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva.

(6) In relazione alla vendita di immobili abitativi, l'opzione per l'Iva è esercitabile solo dalle imprese di costruzione e/o ristrutturazione.

IMPOSTE INDIRECTE – AREE EDIFICABILI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-----------------|-------------------|---|------------|------------|------------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Cessione | Tutti i soggetti | IVA (1) | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Cessione | Tutti i soggetti | Esente art. 10, n. 27- <i>quinquies</i> | 4,5% | € . 50,00 | € . 50,00 |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (2) (3) | Cessione | Tutti i soggetti | IVA (1) | € . 200,00 | € . 200,00 | € . 200,00 |

(1) Aliquota al 22%.

(2) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario/acquirente.

(3) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente art. 10 n. 27-*quinquies*).

La cessione di un immobile in corso di costruzione è in ogni caso imponibile IVA, sussistendo i presupposti per l'applicazione di tale imposta, con imposte di registro e ipo-catastali FISSE

IMPOSTE INDIRECTE – TERRENI AGRICOLI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---------------------|-----------------|-------------------|--------|----------|------------|-----------|
| FUORI CAMPO IVA (1) | Cessione | Tutti i soggetti | FC IVA | 7,5% (2) | €. 50,00 | €. 50,00 |

(1) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

(2) In caso di cessionario/acquirente coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP), l'imposta di registro è fissa nella misura di Euro 200,00, così come per le ipo-catastali Euro 200,00 cad.. A questo proposito, la Circolare n. 26/E del 01.06.2016, § 8.1, richiama l'imposta catastale dell'1% ma questa affermazione contrasta con il comma 119 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015 (imposta registro al 50% e ipo-catastali fisse).

IMPOSTE INDIRECTE – TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

| Modalità entrata | Modalità uscita | Soggetto che cede | IVA | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---------------------|-----------------|-------------------|--------|----------|------------|-----------|
| FUORI CAMPO IVA (1) | Cessione | Tutti i soggetti | FC IVA | 4,5% | €. 50,00 | €. 50,00 |

(1) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori dal campo di applicazione dell'IVA

Trasformazione agevolata in società semplice

Commi da 100 a 105 della L. 197/2022

Riferimenti principali: CM 26 e CM 37 del 2016

IMPOSTE INDIRECTE - IVA

Trasformazione in società semplice

Art. 2, co. 2, n. 5,
D.P.R. n. 633/72

Destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

Per cui stesse regole dell'assegnazione

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la **società semplice**, che ha come **oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni**, **non svolge attività rilevante ai fini IVA** (art. 4, comma 2, n. 2, D.P.R. n. 633/1972), se non limitatamente allo svolgimento di attività agricole.

L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione in oggetto determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 2, co. 2 n. 5 D.P.R. 633/72 (Circolare ADE n. 26/E parte II).

IMPOSTE INDIRECTE - IVA

La Circolare 26/E/2016 evidenzia, pertanto, come l'operazione di trasformazione realizza a tutti gli effetti, il presupposto oggettivo dell'IVA (qualora sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta) e viene assoggettata alle stesse regole delineate in materia di assegnazione di beni ai soci, per quanto riguarda sia la qualificazione dell'operazione, sia i criteri di determinazione della base imponibile di cui all'art. 13, co. 2 lett. c) D.P.R. 633/72, sia, infine, la procedura della rettifica della detrazione.

IMPOSTE INDIRECTE – REGISTRO E IPOCATASTALI

Sempre la Circolare n. 26/E/2016 precisa che, ai fini dell'imposta di registro, nell'ipotesi in cui una delle società di cui al c. 115 si trasformi entro il 30 settembre 2023 in società semplice, si applicano, ai sensi dell'art. 4, c. 1, lett. c), della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di €uro 200,00.

Imposte applicate in
misura fissa



CONSEGUENZA

Non si pagano imposte indirette sugli immobili,
ad eccezione dell'IVA ove dovuta

SOCIETÀ SEMPLICE E LOCAZIONE



La cedolare secca sui canoni
non è applicabile

Circolare n. 26/E del
01.06.2011, par. 1.1

Estromissione dell'immobile per l'imprenditore individuale

Comma 106 della L. 197/2022

Riferimenti principali: CM 26 e CM 37 del 2016

REGIME IVA

In assenza di un vero e proprio trasferimento,
(si passa semplicemente un immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale/privata)
l'estromissione non è soggetta ad imposta di registro o alle ipo-catastali.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n 5), D.P.R. n. 633/72, in regime ordinario, l'esclusione dell'immobile dal regime di impresa rappresenta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto un'operazione di autoconsumo ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 5) del D.P.R. 633/72. Tale normativa prevede che l'operazione sia assimilata alla cessione di beni.

Quindi, l'estromissione dell'immobile strumentale dal patrimonio dell'imprenditore, costituisce destinazione a finalità estranee all'impresa e per questo risulta essere un'operazione rilevante ai fini IVA, a meno che all'atto di acquisto non sia stata operata la detrazione dell'imposta (art.19 DPR n.633/72).

A titolo esemplificativo le casistiche di acquisizione senza addebito di IVA sono gli acquisti:

- da privato;
- avvenuti antecedentemente al 1973;
- da altro soggetto passivo che non ha applicato l'IVA (cessione in regime di esenzione).

IMMOBILI STRUMENTALI

| Modalità entrata | Soggetto che estromette | Iva | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|--|------------------------------|------------|------------|------------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (1) | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (2) | Iva (4) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (3) | Iva (4) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente (*) art. 10, n. 8-ter | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Altri soggetti con opzione Iva (3) | Iva (4) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Altri soggetti senza opzione Iva | Esente (*) art. 10, n. 8-ter | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |

- (1) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati (orientamento sostenuto in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- (2) Se trattasi di estromissione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa di ristrutturazione che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- (3) Sussistono dubbi sulla possibilità d'esercitare l'opzione in mancanza di un atto. Ritenendola possibile, l'Iva non sarebbe comunque in reverse charge perché l'immobile è estromesso in favore del privato.
- (4) Aliquota 22% o 10% se si estromette un immobile ristrutturato.
- (*) Problema della possibile rettifica (v. oltre).

IMMOBILI ABITATIVI

| Modalità entrata | Soggetto che estromette | Iva | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|--|------------------------------|------------|------------|------------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (1) | Impresa di costruzione/ristrutturazione nei 5 anni (2) | Iva (4) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni con opzione Iva (3) | Iva (4) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Impresa di costruzione/ristrutturazione oltre i 5 anni senza opzione Iva | Esente (*) art. 10, n. 8-bis | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| | Altri soggetti | Esente (*) art. 10, n. 8-bis | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |

- (1) Il trattamento ivi previsto si ritiene applicabile anche in caso di immobili acquistati in esenzione Iva. Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati (orientamento sostenuto in dottrina), l'operazione sarebbe fuori campo Iva.
- (2) Se trattasi di estromissione di un immobile acquistato o acquisito già esistente, è da ritenere che il caso riguardi l'impresa di ristrutturazione che vende entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.
- (3) Sussistono dubbi sulla possibilità d'esercitare l'opzione in mancanza di un atto. Ritenendola possibile, l'Iva non sarebbe comunque in reverse charge perché l'immobile è estromesso in favore del privato.
- (4) Con le aliquote del 4% se prima casa, del 10% per le abitazioni diverse da A/1, A/8, e A/9, e 22% per A/1, A/8 e A/9.
- (*) Problema della possibile rettifica (v. oltre).

AREE EDIFICABILI

| Modalità entrata | Soggetto che estromette | Iva | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|---|-------------------------|---------|------------|------------|------------|
| Acquisto o apporto da privato, possesso ante '73 | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva interamente non detratta | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |
| Acquisto con Iva detratta in tutto o in parte (2) (3) | Tutti i soggetti | Iva (1) | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |

(1) Aliquota 22%.

(2) La detrazione parziale può dipendere dal pro-rata del cessionario.

(3) Il trattamento ivi previsto potrebbe ritenersi applicabile anche in caso di terreni acquistati in esenzione Iva (per esempio, da soggetto che vende esente ex art. 10, n. 27-quinquies). Ove si consideri, invece, che l'acquisto esente sia equiparato all'acquisto da privati, l'operazione sarebbe fuori campo Iva.

TERRENI AGRICOLI

| Modalità entrata | Soggetto che estromette | Iva | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|------------------|-------------------------|--------|------------|------------|------------|
| FC Iva (1) | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |

(1) L'acquisto di un terreno agricolo è fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

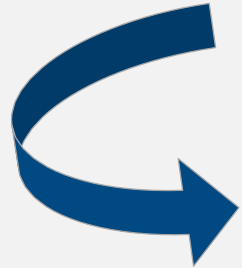
TERRENI NON AGRICOLI E NON EDIFICABILI

| Modalità entrata | Soggetto che estromette | Iva | Registro | Ipotecaria | Catastale |
|------------------|-------------------------|--------|------------|------------|------------|
| FC Iva (1) | Tutti i soggetti | FC Iva | Non dovuta | Non dovuta | Non dovuta |

(1) L'acquisto di un terreno non agricolo e non edificabile è fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

REGIME IVA

Per quanto attiene alla **base imponibile**, occorre fare riferimento all'articolo 13, comma 2, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972, il quale, per una serie di operazioni tra cui rientrano assegnazioni ed estromissioni, prevede che il corrispettivo sia costituito "*dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni*".



Utile indicazioni possono trarsi dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 17 maggio 2001 (cause riunite C-322/99 e C-323/99) ove si parla di "valore residuo" del bene al momento del prelievo, tenendo conto delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale di spese che ne comportino un incremento duraturo di valore non ancora interamente esaurito al momento del prelievo. Altre sentenze della Corte UE utili per un approfondimento sono la sentenza 23 aprile 2015 sulla causa C-16/14 e la sentenza 8 maggio 2013 sulla causa C-142/12.



In dottrina, si fa spesso riferimento alla **Circolare Assonime n. 42/2009** che aggiunge a questi concetti quello di deprezzamento del bene dovuto all'usura, criterio accolto, dalla **Circolare n. 37/E/2016**.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

Nel caso in cui si verifichi la circostanza nella quale l'immobile oggetto di estromissione esente IVA sia stato **acquisito con detrazione d'imposta**, sussiste, a meno che non sia decorso il periodo di osservazione decennale previsto per i beni ammortizzabili, l'obbligo di rettifica della detrazione d'imposta ai sensi dell'art. 19-bis2 DPR 633/72

Nella pratica sarà necessario **rettificare la detrazione Iva** in misura pari ai **decimi mancanti al termine del decennio** dall'acquisto per cambio di destinazione, in quanto il bene non è più impiegato per operazioni imponibili.

Secondo la **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40 del 13.5.2002**, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato dalla ditta individuale senza l'applicazione dell'Iva, come ad esempio nel caso di acquisto da un privato, e nei periodi successivi l'imprenditore **abbia eseguito manutenzioni e ristrutturazioni** sull'immobile con detrazione dell'Iva, sarà necessaria la rettifica di tali detrazioni, ma **solo nel caso in cui tali spese siano andate ad incremento del valore dell'immobile** oggetto di estromissione.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

Se l'estromissione riguarda immobili non abitativi con IVA "in ingresso" detratta, la regola base (tranne per il costruttore nei cinque anni dalla fine lavori) sarà l'esenzione (con conseguente rettifica se l'operazione avviene nel decennio dall'acquisto), con possibile opzione per l'imponibilità, fermi restando i dubbi sull'esercizio dell'opzione (mai sotto forma di "reverse charge", trattandosi di cessione a privato).

Le rettifiche andranno operate nel modello IVA 2024 (periodo 2023)

In caso di applicazione dell'IVA, la base imponibile sarà quella prevista dall'articolo 13 comma 2 lettera c) del DPR 633/72, che richiama il numero 5) dell'articolo 2: si tratta del **prezzo di acquisto o di costo dell'immobile estromesso** (o di un cespite analogo) **"determinato nel momento in cui si effettua" l'estromissione** (Corte Giustizia UE, causa C-142/12 e Circolare Assonime n. 42/2009).