

Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016

# Assegnazioni e cessioni agevolate ai soci: profili IVA

di Mario Spera (\*) e Gianluca Lacidogna (\*\*)

L'agevolazione fiscale diretta a consentire l'assegnazione e la cessione agevolata di beni immobili e mobili, iscritti in pubblici registri, ai soci, rileva sostanzialmente nell'ambito dell'imposizione sul reddito, tuttavia, deve confrontarsi anche con l'applicazione dell'IVA, pur non costituendo quest'ultima imposta oggetto dell'agevolazione stessa. Sulla tematica sono stati forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate con le circolari n. 26/E del 1° giugno 2016 e n. 37/E del 16 settembre 2016. Ciò non di meno, rimangono aperte talune questioni sugli adempimenti da adottarsi da parte dei contribuenti a seguito della estromissione dei beni in parola dal regime di impresa, in ragione della stretta correlazione tra l'imposizione diretta e quella indiretta.

## 1. Premessa

La Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità per il 2016), ai commi da 115 a 120, ha previsto un regime fiscale agevolato di **carattere temporaneo**, allo scopo di consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri (1), nonché la **trasformazione agevolata** in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni. L'agevolazione esplica sostanzialmente i suoi effetti nell'ambito dell'**imposizione diretta**, consentendo alle società che intendono procedere all'assegnazione o cessione ai soci dei beni in discorso, di assolvere le imposte sui redditi e l'IRAP attraverso l'applicazione di una **imposta sostitutiva** (2).

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016 si è soffermata, in modo piuttosto accurato, a fornire chiarimenti sulla nuova disciplina, dedicando attenzione anche alle tematiche IVA, ancorché queste non formino oggetto proprio dell'agevolazione, fornendo ulteriori chiarimenti con la recente circolare n. 37/E del 16 settembre 2016.

Nonostante, come detto, l'agevolazione non abbia effetto diretto ai fini IVA, questa imposta rimane chiaramente coinvolta dalla tematica dell'assegnazione/cessione di beni ai soci, atteso che tale fattispecie si presenta autonomamente rilevante ai fini dell'assoggettamento al tributo. Le principali problematiche che si pongono in tal senso sono correlate con il **deprezzamento dei beni**, dal quale deriva anche l'individuazione della **base imponibile IVA**, nonché sulle

(\*) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

(\*\*) Consultant senior Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Come precisa la circolare n. 26/E/2016 i beni che possono formare oggetto dell'agevolazione vanno individuati nei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione (beni diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa) e nei beni mobili iscritti in pubblici registri, che non siano utilizzati come beni strumentali nell'attività pro-

pria dell'impresa.

(2) Il comma 116 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016 fissa la percentuale dell'imposta sostitutiva all'8%, con innalzamento della stessa al 10,5% "per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione".

questioni relative alla necessità, in taluni casi, di intervenire sulla **detrazione** dell'IVA, assolta a monte, con riferimento ai beni immobili oggetto delle assegnazioni, per cui riteniamo opportuno fornire ai contribuenti un quadro chiaro del sistema.

## 2. Breve excursus normativo

La Legge di stabilità per il 2016 si pone nel solco normativo già tracciato dall'art. 29, comma 1, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, che sostanzialmente proponeva già lo schema ripreso nell'attuale versione, fatta eccezione per il fatto che allora erano assegnabili anche quote di partecipazione in società, mentre oggi sono assegnabili solo beni mobili iscritti in pubblici registri e non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2 (già art. 40, comma 2), del T.U.I.R. (3).

Successivamente, il comma 1 dell'art. 13 della Legge 18 febbraio 1999, n. 28, oltre a prorogare le disposizioni di cui alla Legge n. 449/1997 alle assegnazioni compiute (ed alle trasformazioni deliberate) dal 2 settembre 1998 al 30 giugno 1999, apportò, con effetto retroattivo, anche rilevanti modifiche al sistema. In particolare, fu estesa la disciplina agevolativa alle società in accomandita per azioni, nonché fu esteso il regime di favore alle cessioni a titolo oneroso dei beni agevolati ai soci. Per le operazioni rilevanti ai fini IVA fu resa facoltativa l'applicazione di tale tributo, in alternativa alla maggiorazione dell'imposta sostitutiva. Infine, fu prevista la facoltà di determinare il valore normale degli immobili, non sulla base della disciplina ordinaria prevista dall'art. 9 del T.U.I.R., ma in misura pari al c.d. valore catastale e fu rideterminata la tempistica dei versamenti.

Le summenzionate leggi agevolative, tuttavia, non si applicavano agli imprenditori individuali per i quali vigeva un apposito quadro normativo

rappresentato dall'art. 58 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, riproposta successivamente dall'art. 3, commi da 4 a 6, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (4).

## 3. La recente Legge n. 208/2015

La nuova Legge n. 208/2015 ricalca nella sostanza quanto previsto con le precedenti normative, differenziandosi però dal precedente assetto nella misura in cui non sono previste agevolazioni in materia di IVA, né godono di un regime di favore le assegnazioni di quote societarie. Come detto, nulla è previsto con riguardo all'IVA, per cui, come affermato nella circolare n. 26/E/2016, in mancanza di specifiche disposizioni agevolative, "le assegnazioni, le cessioni e le trasformazioni agevolate saranno assoggettate ad **IVA secondo le regole ordinarie** dettate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in consonanza con le disposizioni dettate dalla Direttiva 2006/112/CE".

Tralasciando la fattispecie di cessione agevolata, che non impone rilevanti sforzi interpretativi, è opportuno approfondire l'ipotesi di **assegnazione**, alla quale va a ricollegarsi anche la **trasformazione agevolata** in società semplici, in quanto entrambe sono accomunate dal fatto di estromettere i beni dal regime di impresa.

Nel D.P.R. n. 633/1972 l'assegnazione ai soci è disciplinata dall'art. 2, comma 2, n. 6), che considera tale operazione **assimilata ad una cessione di beni**: la disposizione è diretta ad evitare che beni, assegnati ai soci, arrivino di fatto al consumo detassati. Già in passato, con la circolare n. 40/E del 13 maggio 2002, era stato sottolineato come l'assegnazione di beni ai soci realizzasse una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa, dovendosi inquadrare la fattispecie nell'alveo di quanto previsto dall'art. 16 della Direttiva 2006/112/CE (già art. 5 della VI Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977) (5). In particolare, il citato art. 16 pre-

(3) L'art. 43 del T.U.I.R. riguarda gli "Immobili non produttivi di reddito fondiario". Il comma 2 dello stesso articolo dispone che: "(a) i fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'art. 60 e art. 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato".

(4) Si veda a tal proposito la circolare dell'Agenzia delle entrate del 13 maggio 2002, n. 40/E.

(5) Nello stesso senso si è espressa la Corte di Giustizia con la sentenza 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, (casi Fischer e Brandenstein), in cui viene specificato che nel caso di prelievo di un bene per finalità estranee all'impresa (nel caso di specie si trattava di un'autovettura), che non aveva dato diritto a detrazione e sul quale successivamente erano stati effettuati lavori per i quali era stata dedotta l'imposta, "l'imposta sul valore aggiunto dovuta in forza dell'art. 5, n. 6, della Sesta Direttiva ... riguarda solo gli 'elementi che compongono il bene' che hanno consentito una deduzione". La stessa sentenza, inoltre, precisa che nel caso di acquisto di un bene, che

vede che “è assimilato a 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” (6).

Conseguentemente nei casi in cui il **diritto alla detrazione** sia stato **precluso**, ad esempio perché il bene è stato acquistato presso un soggetto privato, ovvero qualora l’acquisto sia avvenuto antecedentemente al 1° gennaio 1973, quando l’IVA non era stata ancora introdotta nell’ordinamento interno, nonché nei casi in cui i beni siano stati acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della imposta assolta a monte, secondo quanto stabilito dagli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, la successiva cessione o assegnazione è da considerarsi **operazione fuori campo di applicazione IVA**.

L’estromissione di tali beni, ad esempio immobili, è esclusa dal campo di applicazione dell’IVA anche se sugli stessi sono stati sostenuti **interventi di riparazione e di recupero edilizio**, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell’imposta. In tale caso, come precisato dalla Corte di Giustizia CEE con le sentenze 17 maggio 2001 (cause riunite C-322/99 e C-323/99) (7) il contribuente dovrà, in relazione al-

l’imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell’art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell’immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all’atto dell’estromissione (8). In altre parole, solo il sostenimento di spese di manutenzione ordinaria con IVA detratta, non dà luogo, in caso di assegnazione o trasformazione agevolata, alla rettifica della detrazione a suo tempo operata.

Al contrario, l’estromissione dal regime di impresa, nei casi in cui la **detrazione** sia stata **operata**, impone all’operatore di **applicare l’IVA**, per cui deve anche procedere alla determinazione della base imponibile, dell’aliquota, degli adempimenti contabili e del trattamento del tributo in capo al socio cessionario.

#### 4. Determinazione della base imponibile

Il delicato problema di come determinare la base imponibile dei beni assegnati ai soci ha trovato una prima soluzione nella circolare n. 26/E/2016, in cui l’Agenzia delle entrate, al paragrafo 7.1, riprendendo quanto affermato dall’art. 74 della Direttiva 2006/112/CE (9), puntualizza che per le operazioni, per le quali non è previsto un corrispettivo, la base imponibile è costituita “dal **prezzo di acquisto** dei beni o, in mancanza, dal **prezzo di costo** dei beni o di beni simili (10) (11), determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”, secondo quan-

non ha dato diritto a detrazione e sul quale sono stati effettuati lavori, per i quali l’imposta è stata detratta, la base imponibile della successiva cessione “deve essere determinata con riferimento al prezzo, al momento del prelievo”. Peraltro, qualora nella fattispecie esaminata non ci sia un assoggettamento ad IVA all’atto del prelievo del bene, “le deduzioni dell’imposta sul valore aggiunto operate a titolo di tali lavori devono essere rettifiche in conformità all’art. 20, n. 1, lett. b), di tale Direttiva [N.d.R. VI Direttiva IVA] se il valore dei lavori in oggetto non sia stato interamente consumato nell’ambito dell’attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato”.

(6) In sostanza, come precisato dalla circolare n. 26/E/2016 le stesse regole che disciplinano l’autoconsumo [art. 2, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972] sono applicabili alle ipotesi di assegnazioni di beni ai soci, per cui l’IVA va applicata solo qualora i beni, oggetto di assegnazione, abbiano dato diritto a detrazione.

(7) Cfr. nota 5.

(8) Cfr. citata circolare n. 40/E/2002 e risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E.

(9) L’art. 74 della Direttiva 2006/112/CE prevede 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 imponi-

bile, contemplate agli artt. 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”.

(10) Al riguardo, vale la pena di notare come la necessità di far riferimento al costo del bene o di beni simili si potrebbe presentare quando i beni immobili oggetto di assegnazione non sono stati originariamente acquistati, ma costruiti dal soggetto che ora procede alla loro estromissione. Come afferma la circolare n. 37/E/2016, con riferimento alla esposta situazione, “alla determinazione della base imponibile potrà procedersi sulla base del prezzo d’acquisto, al momento di tale destinazione, di immobili la cui situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell’immobile di cui trattasi”.

(11) Sul calcolo del valore di costo del bene, in mancanza di un prezzo di acquisto, si riporta quanto indicato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 23 aprile 2015, causa C-16/14, caso Property Development Company NV, (richiamata anche nella circolare n. 37/E/2016), in cui al punto 40 viene affermato che risulta “irrelevante sapere se il prezzo di acquisto degli immobili simili comprenda o meno gli interessi intercalari che sono stati eventualmente versati per la costruzione di tale immobile. Infatti, contrariamente al criterio del costo, che l’art. 11, parte A, paragrafo 1, lett. b), della Sesta Direttiva prevede come base imponibile in caso di mancanza di prezzo d’ac-

to stabilito dall'art. 13, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Sul punto, la citata circolare ribadisce che non si deve far riferimento al valore normale o di mercato, il quale comprenderebbe anche l'eventuale "ricarico" praticato da operatori indipendenti sul mercato, bensì la base imponibile deve essere costituita dal prezzo di acquisto del bene "attualizzato" al momento della cessione. Al riguardo, peraltro, pur non dovendosi tener conto di un eventuale ricarico, nella quantificazione della base imponibile non si dovrà far riferimento al mero prezzo di acquisto del bene, ma dovranno essere computate anche tutte le **spese sostenute** per riparazioni o per il completamento del bene stesso durante la sua vita aziendale (a condizione ovviamente che abbiano dato diritto alla detrazione), senza trascurare, tuttavia, il deprezzamento che il bene ha subito nel tempo (12).

Volendo tradurre in una espressione matematica potremmo affermare che la base imponibile dei beni assegnati ai soci è data da: prezzo di acquisto (o prezzo di costo) del bene + spese incrementative sostenute - deprezzamento del bene.

Invero, la terminologia utilizzata per esprimere il concetto appare piuttosto ambigua, soprattutto perché non sembra precisato nella circolare n. 26/E/2016 come debba essere intesa l'attualizzazione o il deprezzamento. È dato presumere che si debba far riferimento a criteri oggettivi coerenti con la natura del bene.

Con riferimento al **deprezzamento del bene**, tuttavia, con la più recente circolare n. 37/E/2016, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di dover sottolineare che "tale diminuzione di valore rilevante nel calcolo del valore residuo del bene stesso, nel periodo compreso tra la data di acquisto e quella di assegnazione, 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, obsole-

scenza, o deterioramento fisico per gli immobili anche in dipendenza del grado di vetustà etc.) in base alla tipologia di bene, non essendo possibile fornire delle indicazioni definitive e univoche su un oggettivo fattore decrementativo suscettibile di applicazione generale".

Nel prendere atto dello sforzo compiuto dall'Agenzia delle entrate per fornire coerenti elementi di supporto all'individuazione della base imponibile, riteniamo opportuno che in sede di applicazione della normativa in parola gli operatori usino estrema prudenza (13), in quanto il rinvio ad un esame caso per caso, come traspare dal contenuto della circolare, potrebbe, comunque, lasciare spazio a possibili contrasti interpretativi tra contribuenti ed Uffici accertatori. Sarebbero, pertanto, necessari ulteriori chiarimenti onde consentire agli operatori di determinare con certezza il carico tributario in capo ai cessionari i quali, soprattutto nel caso siano soci persone fisiche o comunque soggetti cui è preclusa la detrazione dell'IVA, resteranno inevitabilmente incisi dal tributo.

## 5. Assegnazioni di immobili

Per quanto concerne le assegnazioni ai soci di immobili, al pari delle cessioni di beni, il regime fiscale applicabile va individuato nelle regole dettate dall'art. 10, comma 1, nn. 8-bis e 8-ter, del D.P.R. n. 633/1972, in base alle quali, ai fini dell'individuazione del regime di imponibilità o di esenzione, occorre far riferimento alla **natura dell'immobile** nonché alla **qualità del soggetto** che procede all'assegnazione, dovendosi distinguere i fabbricati abitativi, i fabbricati strumentali ed infine i terreni.

Riguardo ai primi, vige il principio generale di esenzione dal tributo tranne nel caso in cui gli immobili siano assegnati (ceduti):

a) dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi **entro 5 anni** dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento; b) dalle stesse imprese (costruttrici o di ripristino) **successivamente al decorso del quinquennio** dalla co-

quisto, il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili consente all'autorità tributaria di basarsi sui prezzi di mercato per questo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile in questione, senza dover esaminare in dettaglio quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo".

(12) Una interessante precisazione contenuta nella circolare n. 26/E/2016 riguarda la possibilità che i beni che vengono assegnati ai soci siano detenuti in forza di un contratto di *leasing*. In questo caso, pur tenendo conto della natura di prestazione di servizio del *leasing*, viene sostenuto che "l'assegnazione dopo il riscatto assume ... rilevanza, ai fini dell'IVA, non già in fun-

zione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di *leasing* pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto". Pur condividendo, in linea di principio, l'affermazione, riteniamo che essa risulti, tuttavia, alquanto generica e non fornisca concreti elementi per il calcolo della base imponibile.

(13) A tal fine potrebbero far ricorso, ad esempio ad una perizia ovvero ad una stima diretta certificata, da conservare agli atti e da esibire, ove necessario, in sede di controllo.

struzione o ultimazione dell'intervento, qualora nell'atto di assegnazione l'assegnante abbia espresso l'intenzione per optare per l'applicazione del tributo (14).

L'assegnazione dei **fabbricati strumentali per natura**, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8-ter, del D.P.R. n. 633/1972, costituisce operazione imponibile se effettuata dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. Negli altri casi vige il regime di esenzione a meno che l'assegnante (che può essere anche una impresa diversa dal costruttore o da chi vi ha eseguito interventi di ripristino) opti per l'applicazione del tributo.

Infine, le **assegnazioni aventi ad oggetto un terreno** avranno un trattamento differente a seconda che il terreno sia o meno edificabile. Nel primo caso vi è sempre l'applicazione del tributo, nel secondo caso l'operazione è considerata non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Da quanto detto consegue che in caso di assegnazione rilevante ai fini IVA (sia in presenza di esenzione (15), che di imponibilità), dovrà essere emessa fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 dalla società assegnante la quale, però, avrà il problema di come registrarla.

Normalmente una **fattura attiva** interessa, oltre che il conto IVA a debito anche un conto di ricavo ed un conto di credito. Pur se in linea teorica il documento emesso in sede di assegnazione potrebbe semplicemente dar luogo ad una registrazione di debito per IVA in contropartita di un uguale credito verso il socio, molti sistemi elettronici impongono, affinché i registri IVA siano correttamente alimentati, di rilevare anche il ricavo in contropartita di un ulteriore credito. Si ritiene che in tal caso possa essere consentita una scrittura di storno da rilevare nella sola contabilità generale che annulli il ricavo. Pertanto, qualora l'assegnatario sia un socio persona fisica, non titolare di partita IVA, il comportamento da tenere sarà quello sopra specificato.

Più complessa si presenta la situazione, nel caso in cui il **socio assegnatario** sia un **soggetto passivo** di imposta (quale, ad esempio, una so-

cietà o una persona fisica che opera in regime di impresa), soprattutto, qualora l'assegnante intenda applicare l'IVA (per obbligo o per opzione in atto): se l'immobile abitativo è assegnato ad un soggetto passivo IVA da parte di una società che ha costruito il bene o vi ha eseguito interventi di ripristino da meno di cinque anni (art. 10, comma 1, n. 8-bis, prima parte), l'assegnante dovrà tenere lo stesso comportamento di cui si è detto con riferimento alle persone fisiche, considerato che la fattura riporterà normalmente l'addebito del tributo. Se, invece, **l'applicazione dell'IVA avviene su opzione**, ad esempio perché chi assegna è colui il quale ha costruito il bene o vi ha eseguito i predetti lavori da più di cinque anni, in applicazione dell'art. 17, comma 6, lettera a-bis), del D.P.R. n. 633/1972, sarà operativo il meccanismo dell'**inversione contabile**. In questo caso, in capo all'assegnante la rilevazione contabile dovrà interessare unicamente i conti IVA senza transitare per il libro giornale.

Quanto detto a proposito delle cessioni soggette ad IVA, non esaurisce la tematica degli adempimenti contabili, considerato che anche le operazioni esenti vanno considerate rientranti nell'ambito di applicazione del tributo e, come tali, soggette all'obbligo di fatturazione e di gestione delle conseguenze che un'operazione esente comporta.

Considerato che trattasi di immobili che sono beni ammortizzabili, occorre verificare se all'atto dell'acquisto sia stata detratta l'IVA, per cui in sede di assegnazione occorrerà operare la **rettifica** di quanto detratto in ragione di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale, secondo quanto stabilito dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Per i **beni ammortizzabili**, infatti, la rettifica della detrazione è eseguita in rapporto al diverso utilizzo dei beni (non più inseriti nel processo produttivo, ma in questo caso estromessi dal regime di impresa mediante assegnazione o trasformazione in società semplice), che si verifica a partire dall'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quan-

(14) La possibilità che si verifichi la terza condizione di imponibilità ad IVA, prevista dal citato art. 10, comma 1, n. 8-bis, ci sembra non molto plausibile, per cui, tendenzialmente escluderemo che ci si possa trovare in presenza di assegnazione di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, per i quali nell'atto di assegnazione, l'assegnante (indipendentemente dalla sua natura) abbia espressamente manifestato l'opzione per

l'imposizione.

(15) È appena il caso di ricordare che l'effettuazione di operazioni esenti, rientranti nella sfera dell'attività propria svolta dal soggetto interessato, fa emergere l'esistenza di un pro-rata che va a condizionare in termini di limiti alla detrazione l'intera attività economica.

ti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (cfr. comma 6 del citato art. 19-*bis*2).

Per i beni immobili, che per presunzione assoluta sono considerati beni ammortizzabili, vige una disciplina particolare (cfr. comma 8 del ripetuto art. 19-*bis*2), secondo cui il periodo di **tutela fiscale** è esteso a **dieci anni**, decorrenti non dalla data di entrata in funzione, bensì dall'acquisto o dalla ultimazione.

In particolare, anche se si assegna un bene iscritto a magazzino per il quale, in fase di acquisto o di ultimazione (eventi avvenuti meno di 10 anni antecedenti l'assegnazione), sia stata detratta l'IVA, all'atto dell'assegnazione/cessione effettuata in esenzione dal tributo (16), è fatto obbligo di procedere alla rettifica della detrazione precedentemente operata, iscrivendo nel periodo, in cui avviene l'effettuazione dell'estromissione dell'immobile, un debito pari ai decimi mancanti al compimento del decennio.

**Esempio:** immobile acquistato nel 2009 ed assegnato nel 2016.

Ai fini della rettifica da operare occorre tener presente preliminarmente che i dieci anni di tutela fiscale vanno conteggiati, come espressamente stabilito dalla norma (art. 19-*bis*2, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972) a decorrere da quello di acquisto od ultimazione.

Pertanto nel caso in esame, gli anni trascorsi dal 2009 al 2016, conteggiando anche il 2009, risultano essere 8, per cui la rettifica dovrà riguardare i due decimi dell'IVA detratta nel 2009, atteso che rimangono 2 anni al compimento del periodo di tutela fiscale.

Analogo discorso vale per gli **interventi di riparazione e di recupero edilizio** effettuati su immobili sul cui acquisto non sia stata operata la detrazione del tributo.

Gli interventi aventi natura incrementativa devono essere trattati alla stessa stregua degli immobili e danno luogo alla rettifica della detrazione se l'estromissione avviene entro i dieci anni dal loro compimento, indipendentemente dal regime che ha subito l'immobile su cui sono stati effettuati. Al riguardo, la circolare n. 37/E/2016 chiarisce, inoltre, che il meccanismo in parola deve essere operato non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, bensì anche per quelle fuori campo, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta (eventualmente) assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che

non abbiano esaurito la loro utilità). La fattispecie, in cui quanto detto può trovare concreta applicazione, potrebbe essere rappresentata dagli interventi migliorativi (per i quali l'IVA è stata detratta), effettuati su un immobile acquistato presso un privato.

In questo caso l'assegnazione dell'immobile dà origine ad un'operazione **fuori campo IVA**, ma, in realtà vengono "assegnate" anche le c.d. migliorie, sulle quali come detto l'imposta è stata detratta. L'IVA portata in detrazione va rettificata, se rientrando nel periodo di tutela fiscale, in ragione di tanti decimi quanti ne mancano al compimento del decennio dall'effettuazione dei lavori.

## 6. IVA assolta e detrazione IRPEF

Altro punto dubbio, non affrontato da nessuna delle due circolari n. 26/E/2016 e n. 37/E/2016, riguarda l'interazione tra l'agevolazione in parola e quella prevista dall'art. 1, comma 5, della Legge n. 208/2015, con riferimento all'**IVA pagata** che può, qualora ne ricorrano tutte le condizioni, essere anche **detratta** in ragione del **50% dall'IRPEF**. Non saranno pochi, infatti, i casi in cui le società che procedono all'assegnazione siano delle immobiliari di costruzione, per così dire di famiglia, che hanno edificato ordinariamente per la vendita, ma che, in occasione della norma introdotta dalla Legge n. 208/2015, assegneranno degli immobili ai soci. In questo caso, può risultare assai interessante il cumulo con l'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 56, della medesima Legge, che nel dettaglio ha previsto che, ai fini dell'IRPEF, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B, ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse.

Pertanto, qualora ad assegnare sia una immobiliare di costruzione, gli assegnatari siano soci persone fisiche e gli immobili siano abitativi di classe energetica A o B, il **50% dell'IVA addebitata in sede di assegnazione** potrà essere **detratta dai soci**.

(16) Ad esempio perché non lo sta cedendo chi lo ha costruito da meno di cinque anni o chi vi ha operato da meno di cinque anni interventi di riqualificazione di cui all'art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al De-

creto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, si veda comunque l'art. 10, primo comma, n. 8-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972.

È una norma, questa, nata per favorire la ripresa del mercato immobiliare e per mitigare lo svantaggio patito da chi acquista dal costruttore, rispetto a chi acquista da privati, versando quanto meno l'IVA in ragione del 4%, qualora trattasi di acquisto/assegnazione di immobile qualificabile come **prima casa**.

Da notare che tale nuova detrazione dovrebbe essere applicabile anche all'acquisto di **unità immobiliari non destinate ad abitazioni prin-**

**cipali** ma può riguardare anche le **secondo case**. Non è inoltre chiaro se possa essere considerata detraibile anche l'imposta sul valore aggiunto versata per l'acquisto della pertinenza.

Non pare possano esserci ostacoli a dare a tutte le affermazioni di cui sopra risposta positiva ma, sul punto, sarebbe auspicabile una chiara presa di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate.