ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

OPERAZIONI DI AUTOCONSUMO E CESSIONE AGEVOLATA

Le altre imposte indirette nelle operazioni di autoconsumo

Sandro Botticelli
Commissione Diritto Tributario

12 Aprile 2017 - Sala Convegni ODCEC Corso Europa 11 Milano

Indice

- Sintesi di norme e circolari
- Alternativa IVA Registro
- Base imponibile per Imposta di Registro
- Cenni sul «prezzo valore»
- Caso pratico
- Terreni agricoli ed edificabili
- Beni mobili registrati
- Estromissione immobili strumentali da impresa individuale

Riferimenti normativi e Circolari

- Legge 208/2015 art. 1 comma 119
- D.P.R.131/1986 T U Registro , con Tariffa parte I e parte II, e Tabella (TUR)
- Circolare 40/2002 e Risoluzione 194/2002
- Circolare 18/2013 : La tassazione degli atti notarili - Guida operativa- pag.19 ,41 e 56
- Circolare 22/2013 : Regime IVA cessioni e locazioni di fabbricati pag. 27
- Circolare 26/2016 pag. 34 e segg.
- Circolare 37/2016 pag. 25 e segg.

In cosa consiste l'agevolazione

- Per le operazioni agevolate di cui ai commi 115-118

  -assegnazioni

  -cessioni

  -trasformazioni in società semplice

di beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione (->sede legale) e di beni mobili registrati

-> l'imposta proporzionale di registro eventualmente dovuta è ridotta alla metà,

->l'imposta minima di registro è sempre dovuta per intero ed è pari a 1000,00 euro (D.Lgs.23 del 14 marzo 2011 art.10 comma 2, Circ. 37/2016 pag. 26);

-> l'imposta fissa di registro è pari a 200 euro

(cfr. Studio 1011-2013/T Consiglio Nazionale Notariato).

- Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa, cioè 200 euro ciascuna

Alternativa IVA Registro

Art 40 TUR per cessioni di beni e/o prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa. Si considerano soggette ad IVA anche le cessioni e operazioni non soggette ai sensi degli articoli da 7 a 7 septies del DPR 633/1972 (IVA), quelle indicate nel 6 comma dell'art. 21 IVA , ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 comma 1 , numeri 8 , 8-bis e 27-quinquies.

Operazioni escluse da IVA : esulano dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni dei beni per i quali all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione dell'IVA (vedi art. 2, comma 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 ,RM 194 del 2002)

Per le operazioni soggette ad IVA -> imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa.

Segue Alternativa IVA Registro

Il principio dell'alternatività trova applicazione, in linea generale, non solo alle operazioni imponibili ai fini IVA, ma anche alle operazioni IVA non imponibili, a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle operazioni esenti.(Circ. 18/2013 pag. 19). Il principio di alternatività IVA/Registro ha subito deroghe a seguito dell'emanazione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani), convertito con legge 4 agosto 2006, n. 248. Con l'entrata in vigore di questo decreto non tutte le operazioni attratte nel campo applicativo dell'IVA scontano l'imposta di registro e ipocatastali in misura fissa.(Circ.18/2013 pag. 20).In particolare, gli atti di cessione aventi ad oggetto beni immobili ad uso abitativo, esenti da IVA art.10 comma 1 n.8 bis, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura proporzionale (salvo che non trovino applicazione, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale specifiche disposizioni agevolative);

- gli atti di cessione aventi ad oggetto fabbricati strumentali per natura esenti da IVA art.10 comma 1 n.8 ter sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e alle ipocatastali in misura proporzionale.

Segue Alternativa IVA Registro-Assegnazioni

Applicando questi criteri alle operazioni agevolate ,occorre distinguere tra assegnazioni e cessioni

- le assegnazioni di beni immobili ad uso abitativo che rientrano nel regime di esenzione IVA articolo 10, comma 1, n. 8-bis, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale ridotta alla metà.
- le assegnazioni di beni immobili strumentali , con IVA detratta al momento dell'acquisto sono esenti IVA art.10 comma 1 , n.8 ter , rientrano nell'alternativa IVA Registro e sono soggette a imposta di registro e ipocatastali in misura fissa
- le assegnazioni di beni immobili strumentali acquistati senza poter detrarre IVA ai sensi degli art. 19, 19 bis 1 e 19 bis 2 o acquistati da un privato (RM 194 /2002 e Circolare 26/E/2016 pag. 28/29) , sono escluse da IVA e assoggettate a imposta di registro proporzionale e ipocatastali fisse, -> no alternativa IVA Registro

Così la Circolare 26/2016 pag.35 esemplifica l' applicazione del comma 119

Tipologia immobile	**Registro**	**Ipocatastali**
Immobile abitativo in genere	4,5%	€ 50 + € 50
Immobile "prima casa"	1%	€ 50 + € 50
Terreno agricolo	7,5%	€ 50 + € 50
Fabbricato strumentale per natura ultimato entro 5 anni dall'assegnazione		
Tariffa parte I, art 4 c. 1 lett a/2	2% 4,5%	€ 200 + € 200

Alternativa IVA Registro :Cessioni agevolate

Le cessioni, a differenza delle assegnazioni, non prevedono operazioni «escluse « da IVA , in quanto non è applicabile art. 2 comma 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 . Sono pertanto cessioni a titolo oneroso imponibili o esenti, anche se all'atto dell'acquisto IVA non è stata detratta o non c'era perché il venditore era un privato. Valgono le indicazioni fornite alla slide 7 (Circ.26/2016 pag.39), con la precisazione che

- le cessioni di immobili strumentali con IVA non detratta ai sensi degli art 19 , 19bis 1 e 19bis 2 (indetraibilità soggettiva od oggettiva, secondo la RM 194/2002) sono cessioni esenti art.10 comma 1 n. 27 quinquies del DPR 633, il che comporta l'imposta di registro proporzionale ridotta alla metà (4,5% o 2%), e ipocatastali a 200 euro ciascuna, NO alternativa IVA Registro
- le cessioni di immobili strumentali con detrazione IVA in acquisto, oppure acquistati **senza** IVA, ad esempio da un privato o prima dell'introduzione dell'IVA, sono esenti art 10 comma 1 n 8 ter, il che comporta registro e ipocatastali fisse a 200 euro ciascuna SI alternativa IVA Registro (cfr. Risoluzione 194/2002 e Quesito Trib 239-2016/T Consiglio Naz Notariato)

Base Imponibile per imposta di registro

Art 43 e seguenti TUR

Principi generali per la determinazione della base imponibile

In particolare, ai sensi dell'art. 43, comma 1, lettera a), per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto. Se l'atto è sottoposto a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, per la determinazione della base imponibile, si deve far riferimento al valore che il bene o il diritto ha al momento in cui si producono gli effetti traslativi o costitutivi che l'atto è destinato a produrre.

L'articolo 51, comma 1, del TUR afferma, inoltre, il principio generale secondo il quale, ai fini della determinazione della base imponibile, si assume come valore dei beni o dei diritti il valore dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Il comma 2 dello stesso articolo 51 precisa che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, per "valore" si intende il "valore venale in comune commercio".

L'articolo 52 ai commi 4 e 5 introduce dal 1 gennaio 2006 la «valutazione automatica» , stabilendo, per gli immobili dotati di rendita catastale, che la base imponibile ai fini dell' imposta di registro sia ottenuta applicando coefficienti di moltiplicazione alle rendite rivalutate ai fini delle imposte sui redditi ; questa valutazione si applica in presenza di specifici requisiti soggettivi ed oggettivi; in via eccezionale

per le operazioni agevolate su <u>immobili</u> (assegnazioni, cessioni e trasformazioni) l'art. 1 comma 117 della legge 208/2015 prevede per la determinazione del valore normale degli immobili l'applicazione delle regole di cui all'art 52 commi 4 e 5 TUR , su richiesta della società. La circolare 26/2016 conferma opportunamente quanto già proposto dalla migliore dottrina , e cioè che trovano applicazione <u>anche ai fini dell'imposta di registro</u> le regole per la determinazione del valore normale degli immobili previste dall'articolo 1, comma 117 .

Esplicita richiesta di utilizzo delle agevolazioni per determinare il valore degli immobili

La Circ. 37/2016 ribadisce che, nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, ai sensi del comma 4 dell'articolo 52 del TUR, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro.

Tuttavia, secondo la Circ. 37/2016, pag. 27, l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non può essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro. Se **non** viene esercitata nell'atto di trasferimento/trasformazione l'opzione di cui all' art. 1, comma 117, ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione in relazione all'imposta di registro si applicano i principi ordinari degli art 43 e 51 TUR. Resta ferma la possibilità per il socio, di optare, in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva e oggettiva, per l'applicazione, ai fini della determinazione della base imponibile, della disciplina del prezzo-valore, di cui all'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. circolare 29 maggio 2013, n. 18).

Cenni sul criterio del «prezzo valore»

Con l'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006) è stata introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2006, una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, così come determinata dalla lettura delle previsioni di cui agli articoli 43, 51 e 52 del TUR.Art. 52 comma 4 TUR

L'articolo 1, comma 497, predetto stabilisce, infatti, che in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva ed oggettiva e di specifiche condizioni, la base imponibile per l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili abitativi, è costituita dal "valore catastale", a prescindere dal corrispettivo concordato in atto.

Segue «prezzo valore»

Tali condizioni sono:

- la cessione sia posta in essere nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di "attività commerciali, artistiche o professionali" (requisito soggettivo);
- la cessione abbia ad oggetto un "immobile ad uso abitativo e relative pertinenze" (requisito oggettivo); (no terreni agricoli)
- la parte acquirente renda al notaio, all'atto della cessione, apposita richiesta circa la possibilità di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali con criterio tabellare dettato dall'articolo 52, commi 4 e 5 del TUR;
- le parti indichino nell'atto di cessione il corrispettivo pattuito.

Caso pratico Trasformazione in S S da SRL con socio unico

La XY srl ha il seguente Stato Patrimoniale

Attivo	Immobile VNC	300
Passivo	P Netto	100
	Fin soci	0
	Debiti	200

Immobile capannone industriale (D1) , quasi completamente ammortizzato , con valore mercato 10.000 euro

Segue Caso pratico

In questo caso

- l'assegnazione al socio non è fattibile per mancanza di riserve
- la cessione comporta flussi finanziari che il socio preferisce evitare
- la trasformazione in Società Semplice sembra nel caso specifico la via più adatta

Segue Caso pratico

Con la trasformazione

Imposte dirette

plusvalenza (Valore Cat. Rivalutato – VNC) x 8%

Imposte indirette

- IVA esente art 10, comma 1, numero 8 ter ,se al momento dell' acquisto IVA era stata integralmente detratta oppure IVA esente art 10, comma 27 quinquies se al momento dell'acquisto IVA non era stata detratta perchè l'attività esercitata era esente IVA
- Imposta registro e Ipocatastali in misura fissa (200 euro) nel primo caso e nel secondo caso, in quanto non vi sono trasferimenti (art 4 Tariffa parte I, comma 1, lett.c, DPR 131/1986 in Notariato Studio 20-2016 pag. 8 e Circ 26/2016 pag. 43 e 44).

Segue caso pratico

- Socio unico : la pluralità dei soci nella Società semplice va ricostituita entro 6 mesi , per evitare lo scioglimento della società (art 2272 n 4 Codice Civile)

  Secondo la Commissione notarile del Triveneto (Orientamento K.A.23 (Ammissibilità della trasformazione di una società di capitali unipersonale in una società di persone con unico socio) «si ritiene ammissibile la trasformazione di una società di capitali unipersonale in una società di persone con un unico socio in quanto l'atto di trasformazione non comporta l'estinzione della società preesistente e la nascita di una nuova società, ma la continuazione della stessa società in una nuova veste giuridica, alla stregua di una mera modificazione dell'atto costitutivo. In tal caso la società trasformata sarà posta in liquidazione solo qualora, nel termine di sei mesi, non si costituisca la pluralità dei soci».
- Riflessi fiscali sulla cessione delle quote in capo al cedente (il socio unico della SRL) :

  la Circ 25/E del 2007, ripresa dalla Circolare 26/2016 pag. 42 ai fini della individuazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, afferma che il costo va aumentato anche gli importi assoggettati ad Imposta Sostitutiva, pari nel nostro caso all'importo della plusvalenza sul «realizzo» dell'immobile, in quanto la trasformazione in S Semplice è qualificata come realizzo dei beni.

Terreni edificabili e terreni agricoli

Terreni edificabili : cessioni soggette ad IVA e quindi con registro e ipocatastali in misura fissa, 200 euro.

Terreni agricoli/non edificabili : cessioni sempre escluse da IVA (art 2 comma 3 DPR 633/1972) e soggette a registro e ipocatastali vedi Slide n 7 con base imponibile conveniente.

Beni mobili registrati

Trattandosi di atti di trasferimento (assegnazioni o cessioni) realizzati da soggetti passivi IVA, di fatto si tratterà il più delle volte di operazioni rientranti nell'ambito applicativo IVA e quindi con Imposta di Registro in misura fissa. (Circ. 26/2016 pag.37).

Tuttavia se le assegnazioni sono fuori campo IVA in quanto riguardano 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) l'imposta di registro può tornare applicabile in virtù del principio di alternatività di cui all'art. 40 D.P.R. n. 131/1986. Di fatto gran parte delle formule di tassazione per il trasferimento di beni mobili registrati segue regole particolari, che – salvo il caso degli aeromobili - escludono imposizione di registro proporzionale.

Segue Beni mobili registrati

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 l'applicazione dell'imposta non 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 TUR : trattandosi dell'aliquota generica del 3% avremo quindi una riduzione all'1,5 %.

Estromissione immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa individuale.

In caso di estromissione ai sensi del comma 121 dell'art 1 legge 208/2015 non sono dovute:

- imposta di registro,
- imposta ipotecaria,
- imposta catastale

non realizzandosi un atto traslativo, ma un semplice passaggio dalla sfera imprenditoriale a quella privata del contribuente.