

ASSEGNAZIONE DEGLI IMMOBILI SOCIETARI: ALLA RICERCA DELLA BASE IMPONIBILE IVA

Di Claudio Sabbatini

Oggetto

Affrontiamo il difficile tema della base imponibile Iva nei casi di fuoriuscita del bene dal patrimonio aziendale, ma per scopi extraimprenditoriali.

Articolo

La destinazione di beni a finalità estranee all'attività economica (autoconsumo) e l'assegnazione di beni ai soci si qualificano come operazione rientranti nel campo di applicazione dell'Iva.

L'inclusione tra le cessioni di beni di quelli trasferiti per finalità estranee a quelle d'impresa è motivata dallo scopo di evitare che i beni, acquistati nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica che ha consentito il diritto alla detrazione dell'imposta subita "a monte", giungano al consumo detassati.

In particolare, lo scopo perseguito è quello di evitare che un soggetto passivo di diritto possa avvantaggiarsi di tale qualifica per detrarre l'Iva su acquisti di beni e/o servizi utilizzati per finalità proprie (cioè allorché agisce come consumatore finale, ossia contribuente passivo di fatto).

Ne deriva che non sono considerate cessioni rilevanti le assegnazioni di beni che hanno ad oggetto beni oggettivamente esclusi da Iva (es. denaro, terreni non edificabili; R.M. 10.4.2008, n. 142/E; CTC, 24.6.1994, n. 2923) e quelli per i quali, all'atto dell'acquisto, non è stata detratta l'IVA, compresa l'ipotesi di acquisto presso un privato non soggetto d'imposta ai fini dell'Iva (Corte Ue 8.3.2001, causa C-415/98; R.M. 17.4.1998, n. 28/E; R.M. 27.6.2002, n. 194/E; C.M. 112/E/1999; R.M. 191/E/2009; C.M. 25/E/2007, C.M. 40/E/2002).

Costituisce cessione di beni l'assegnazione fatta a qualsiasi titolo (anche mediante distribuzione di utili, liquidazione o rimborso del patrimonio

sociale, ecc.), anche se fatta agli eredi del socio defunto (Cass., 28.7.1994, n.

7063). Si veda anche il paragrafo che segue la tabella.

L'autoconsumo si distingue in:

- autoconsumo esterno, che si ha quando il bene è destinato a soddisfare esigenze estranee all'attività professionale del soggetto passivo;
- autoconsumo interno, connesso ad un impiego dei beni per finalità produttive dell'attività facente capo al soggetto passivo.

Il primo caso di autoconsumo determina una operazione considerata cessione di beni, mentre l'autoconsumo interno non è rilevante ai fini IVA, posto che i beni o servizi permangono e rilasciano la propria utilità nell'ambito dell'attività del soggetto passivo, così che l'imposta verrà recuperata con la cessione dei beni o servizi ottenuti in esito alla predetta attività (C.M. 22.6.1995, n. 177/E, punto 4.1.1).

Per l'autoconsumo rilevante, si ricorda che l'art. 35, co. 4, D.P.R. 633/1972 prevede che in caso di cessazione dell'attività "nell'ultima dichiarazione annuale deve tenersi conto anche dell'imposta dovuta ai sensi del n. 5) dell'art. 2..." (si veda anche Cass. 24.5.2006, n. 12322 che sancisce l'obbligo di autofatturare l'autoconsumo), con la conseguenza che da tale momento le operazioni effettuate sui beni fuoriusciti esulano dal campo di applicazione dell'Iva (C.M. 19.6.2002, n. 54/E, par. 16.3).

La giurisprudenza ha distinto fra autoconsumo per utilizzo temporaneo (Corte Ue 27.6.1989, causa C-50/88) soggetto a rettifica dell'Iva inizialmente detratta ed utilizzo definitivo (Corte Ue 6.5.1992, causa C-20/91).

Le disposizioni normative per analizzare l'argomento sono tratte dagli artt. 16 e 74, Dir. 28.11.2006, n. 2006/112/ce che, per comodità, vengono riportati di seguito.

Articolo 16

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.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

Articolo 74

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 imponibile, contemplate agli articoli 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.

Come è agevole notare, l'assegnazione di beni aziendali ai soci costituisce operazione assimilata alla cessione di beni.

Le sopra cennate disposizioni sono state recepite nel nostro ordinamento tributario agli artt. 2, co. 2, n. 6), (*“Costituiscono inoltre cessioni di beni...le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto”*) e 13, co. 2, lett. c), (*“i corrispettivi sono costituiti... c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, 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; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3, nonché per quelle di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo 6, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi”*), D.P.R. 633/1972.

Analogo trattamento è riservato alle prestazioni di servizi, come si evince dall'ultimo periodo del menzionato art. 13. Quest'ultima disposizione trova riscontro nell'art. 26 della Direttiva Ue per le prestazioni di servizi destinati ai soci: nella sentenza 11 dicembre 2008, causa C-371/07, proprio con riferimento alla norma comunitaria che prevede l'imponibilità delle prestazioni gratuite, è stato evidenziato come lo scopo di tale disposizione sia quello di *“garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene o che fornisca servizi per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale*

che si procuri un bene o un servizio dello stesso tipo".

L'inclusione tra le cessioni di beni di quelli trasferiti per finalità estranee a quelle d'impresa è motivata dallo scopo di evitare che i beni, acquistati nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica che ha consentito il diritto alla detrazione dell'imposta subita "a monte", giungano al consumo detassati.

In particolare, lo scopo perseguito è quello di evitare che un soggetto passivo di diritto possa avvantaggiarsi di tale qualifica per detrarre l'Iva su acquisti di beni e/o servizi utilizzati per finalità proprie (cioè allorché agisce come consumatore finale, ossia contribuente passivo di fatto).

Da quanto sopra risulta evidente che lo scopo del quadro normativo delineato (applicazione dell'Iva sul costo sostenuto) tende a rettificare – mediante un'imposta a debito – l'Iva detratta all'atto dell'acquisto, analogamente a quanto avviene con il meccanismo della rettifica della detrazione ex art. 19-bis2 per i beni che mutano il loro regime fiscale ma che restano nell'ambito dell'impresa.

Ciò spiega perché in caso di mancata detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto nessuna imposta è dovuta in caso di assegnazione del bene ai soci. La R.M. 17.6.2002, n. 194/E, nell'analizzare il caso di un **immobile acquistato senza detrazione** dell'Iva, ha così risposto: l'assegnazione al socio di un immobile per il quale non è stata operata la detrazione dell'IVA (perché **acquistato prima del 1973 ovvero da un privato**) non deve essere assoggettata ad imposta anche se su tale immobile sono stati eseguiti lavori di trasformazione ed ampliamento per i quali sia stata operata la detrazione dell'IVA a monte. Ciò, naturalmente, sempreché i lavori di ampliamento finalizzati a migliorare le condizioni di utilizzazione dell'immobile, non integrino la realizzazione di una nuova unità immobiliare né abbiano una consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire una autonoma unità immobiliare. In tal caso la parte di immobile realizzata in seguito all'ampliamento, avendo proprie caratteristiche distintive ed economiche, deve essere assoggettata autonomamente ad IVA in occasione dell'assegnazione.

Ne deriva che non sono considerate cessioni rilevanti le assegnazioni di beni che hanno ad oggetto beni oggettivamente esclusi da Iva (es. denaro, terreni non edificabili; R.M. 10.4.2008, n. 142/E; CTC, 24.6.1994, n. 2923) e quelli per i quali, all'atto dell'acquisto, non è stata detratta l'IVA,

compresa l'ipotesi di acquisto presso un privato non soggetto d'imposta ai fini dell'Iva (sul punto, sono concordi la R.M. 17.4.1998, n. 28/E; R.M. 27.6.2002, n. 194/E; C.M. 112/E/1999; R.M. 191/E/2009; C.M. 25/E/2007, C.M. 40/E/2002, par. 1.3.6 e par. 1.4.11; C.M. 9/E/2002, par. 4.1; C.M. 39/E/2008, par. 5).

Il quadro delineato può essere così riassunto:

Beni immobili ceduti da soggetti IVA

Cessione di immobili (risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E)

Casistica	Cessione a terzi	Assegnazione di beni ai soci/destinazione a finalità estranee all'attività d'impresa (cd. autoconsumo esterno)
ACQUISTATI PRESSO PRIVATI	RILEVANTE AI FINI IVA ⁽¹⁾	ESCLUSA DA IVA salvo che non sia stata detratta l'imposta ⁽²⁾
ACQUISTATI PRIMA DEL 1/1/1973	ESCLUSA DA IVA	ESCLUSA DA IVA salvo che non sia stata detratta l'imposta ⁽²⁾
ACQUISTATI PRESSO SOGGETTI PASSIVI D'IMPOSTA (con Iva totalmente NON detratta)	ESENTE DA IVA ⁽³⁾	ESCLUSA DA IVA ⁽⁴⁾
ACQUISTATI PRESSO SOGGETTI PASSIVI D'IMPOSTA (con Iva parzialmente o totalmente detratta)	RILEVANTE AI FINI IVA ⁽¹⁾	RILEVANTE AI FINI IVA ⁽¹⁾
ACQUISTATI IN ESENZIONE D'IMPOSTA EX ART. 10 DPR 633	RILEVANTE AI FINI IVA ⁽¹⁾	ESCLUSA DA IVA ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Secondo le regole dell'articolo 10, comma 1, numeri da 8-bis a 8-ter del DPR 633/72, che prevede l'imponibilità o l'esenzione.

⁽²⁾ Anche se su tale immobile sono stati eseguiti lavori di trasformazione ed ampliamento per i quali sia stata detratta l'IVA, a patto che l'ampliamento

eseguito, finalizzato al miglior godimento dell'immobile, non integrino la realizzazione di una nuova unità immobiliare.

⁽³⁾ Non è chiaro se esente art. 10, c. 1, n. 27-quinquies o secondo le regole dei nn. 8-bis e 8-ter. Secondo il pensiero dell'Agenzia delle entrate nel primo caso ricorrono solo le ipotesi di indetraibilità soggettiva (es. da pro-rata pari a 0%) oppure oggettiva ex art. 19-bis1 (R.M. 112/E/1999), mentre è esclusa l'applicabilità per indetraibilità ex art. 36-bis (C.M. 328/E/1997) nonché per gli acquisti presso privati e in regime di esenzione art. 10 (R.M. 112/E/1999 e R.M. 194/E/2002).

⁽⁴⁾ In quanto l'assegnazione o l'autoconsumo sono assimilate alle cessioni solo nel caso in cui l'acquisto abbia dato luogo ad una detrazione di Iva in sede di acquisto (art. 16, Dir. 2006/112/Ce; Corte di Giustizia Ue, 15.9.2011, cause riunite C-180/10 e C-181/10, *Staby, Kuc e Jeriorska-Kuc*).

Sotto il profilo IVA, si qualificano come cessioni di beni - e quindi rientranti nell'ambito di applicazione del tributo - sia la destinazione di beni a finalità estranee all'impresa sia l'assegnazione di beni alla compagine sociale (art. 2, co. 2, nn. 5 e 6, D.P.R. 633/1972).

La imponibilità delle **destinazioni a finalità estranee** è prevista in conformità al principio previsto dall'art. 1, par. 2, Dir. 2006/112/CE, secondo cui *“l'obiettivo dell'imposizione è quello di garantire la parità di trattamento tra un soggetto passivo che, segnatamente, prelievi un bene per le proprie esigenze private, e un consumatore finale che acquisti un bene dello stesso tipo”* (Corte di Giustizia UE, sent. 17 luglio 2014, causa C-438/13, *BCR Leasing IFN*; Corte di Giustizia UE, sent. 17 maggio 2001, cause C-322/99 e C-323/99; Corte di Giustizia UE, sent. 6 maggio 1992, causa C-20/91, *De Jong*).

Quanto alle **assegnazioni**, si rileva che queste si qualificano come strumento che determina il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale (art. 14, par. 1, Dir. 2006/112/CE) e pertanto può essere astrattamente considerata come “cessione di beni”, la cui economicità, in punto di controprestazione (ai sensi dell'art. 9, par. 1, par. 1, Dir. 2006/112/CE) è rappresentata dal controvalore scambiato (riduzione di capitale, distribuzione in natura di utili, riduzione delle riserve di capitale, ecc.). In tal senso, si vedano Corte di Giustizia UE, sent. 5 febbraio 1981, causa C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA*; Corte di

Giustizia UE, sent. 26 giugno 2003, C-442/01, *KapHag*; Corte di Giustizia UE, ordinanza 20 marzo 2014, causa C-72/13, *Gmina Wrocław*; C.M. 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 6.34.

Trasformazione in società semplice

Assimilata all'assegnazione è la trasformazione da società commerciale in società semplice (la quale, se non svolge attività commerciale, non si qualifica come soggetto passivo ai fini IVA; *cf.* art. 2249 c.c. e art. 4, co. 2, n. 2), D.P.R. 633/1972).

Nell'ipotesi descritta la norma di riferimento non è l'art. 2, co. 3, lett. f), D.P.R. 633/1972, che qualifica come irrilevanti ai fini impositivi, per carenza del presupposto oggettivo, *“i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti”*, bensì l'art. 2, co. 2, n. 5), D.P.R. 633/1972, dovendosi assumere che *“l'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che le società commerciali che assumono tale configurazione civilistica anche ai fini fiscali attuano la cessazione dell'attività imprenditoriale e devono assoggettare i relativi trasferimenti ad IVA, a titolo di autoconsumo”* (C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E, parte II, par. 1; C.M. 13 maggio 2002, m. 40/E, par. 1.4.11; C.M. 1 giugno 2016, n. 26/E, cap. III, parte II).

Secondo l'Amministrazione finanziaria la società semplice che abbia come oggetto esclusivo o principale la gestione di immobili non svolge un'attività rilevante ai fini dell'IVA.

Pertanto, l'esclusione da IVA si applica nella sola ipotesi in cui la società semplice risultante dalla trasformazione abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività agricola.

L'art. 16, Dir. 2006/112/CE assimila alla cessione 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 a una detrazione totale o parziale”*. Dall'assimilazione sono esclusi i prelievi *“per regali di scarso valore e campioni”*.

Mentre la norma comunitaria accomuna e disciplina unitariamente le varie fattispecie di operazioni assimilate alle cessioni (trasferimenti a titolo gratuito, destinazione a fini estranei all'impresa e assegnazione ad uso privato), la norma nazionale distingue:

- le cessioni gratuite, eccettuati – per i beni non oggetto dell'attività – *“per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta”* (n. 4 dell'art. 2);
- l'autoconsumo (destinazione di beni all'uso privato, familiare o comunque estraneo a quello dell'attività economica), con esclusione dei beni *“per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta”* (n. 5 dell'art. 2);
- le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo (n. 6 dell'art. 2).

Risulta evidente che la circostanza della mancata detrazione “a monte” (la quale comporta l'esclusione “a valle”) rileva, con diverse declinazioni, solo per le cessioni gratuite e per l'autoconsumo, mentre è del tutto assente nel caso delle assegnazioni ai soci, facendo intendere che quest'ultima operazione rientri nella sfera impositiva anche qualora si tratti di beni che non avevano formato oggetto di detrazione all'acquisto. Ma è evidente che, in considerazione dell'unitario trattamento riservato dalla Direttiva UE alle tre fattispecie, il trattamento deve essere identico.

Correttamente, la C.M. 13.5.2002, n. 40/E ritiene che sia le operazioni di autoconsumo sia quelle di assegnazione ai soci siano *“da assoggettare ad Iva “sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19. Pertanto non è dovuta l'Iva...per quei beni per i quali l'imposta non è stata detratta”* (si vedano anche R.M. 17 giugno 2002, n. 194/E e R.M. 23 luglio 2009, n. 191/E).

Costituiscono eccezione al principio dell'assimilazione alle cessioni di beni le operazioni riguardanti i beni per i quali l'imprenditore non ha operato la detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto; è il caso, ad esempio, dell'immobile acquistato presso un soggetto privato (risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E).

Dal punto di vista operativo l'assegnazione/estromissione va fatturata (“autofatturata”, nel caso di estromissione per finalità estranee), con effetti del tutto simili alla rettifica della detrazione esercitata al momento dell'acquisto. Infatti, la finalità delle disposizioni IVA in tema di autoconsumo (ma discorso analogo vale per l'assegnazione) è quella di

recuperare l'imposta detratta all'acquisto del bene autoconsumato (Corte di Giustizia UE, sent. 6.5.1992, causa C-20/91, *De Jong*), come del resto attesta la disapplicazione prevista dalla normativa nazionale quando non vi sia stata detrazione a monte (n. 5 del citato co. 2: *“con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19”*).

In pratica, la distinzione fra fatturazione (per autoconsumo) e rettifica della detrazione discende dal fatto che la fatturazione è richiesta a causa di una fuoriuscita finale e totale del bene (come nel caso delle assegnazioni dei beni ai soci), mentre la rettifica si effettua per variazioni di destinazione diverse dall'espulsione finale del bene dalla sfera commerciale (come nel caso di destinazione del bene a finalità estranee all'attività d'impresa) (circolare n. 328/E/1997, par. 4.1).

Ad ulteriore dimostrazione dell'uguaglianza di risultato tra fatturazione e rettifica della detrazione, basti pensare che nel caso di autoconsumo e di assegnazione ai soci la base imponibile è pari al *“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. 633/1972).

L'imponibilità, dunque, è attuata al fine di recuperare l'imposta detratta in sede di acquisto, quantificando la base imponibile in funzione del “valore normale” inteso come prezzo di acquisto (per i beni acquistati da terzi) o come prezzo di costo (per i beni costruiti dall'impresa).

Né la norma comunitaria né quella nazionale chiariscono come calcolare tale valore di costo “rettificato”: un indizio può giungere dal punto n. 80 della sentenza della Corte di Giustizia UE, 17 maggio 2001 - procedimenti riuniti C-322/99 e C-323/99 (sentenza *Fischer*) - secondo cui la base imponibile della cessione gratuita coincide con il *“valore residuo del bene al momento del prelievo”*.

La medesima sentenza precisa altresì che, nella quantificazione di detto “valore residuo”, occorre tener conto anche delle spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato *“un incremento duraturo di valore ..., non interamente esaurito al momento del prelievo”*.

Assonime (circolare 13 ottobre 2009, n. 42) ritiene che si debba tener conto, al fine di individuare il “costo rettificato”, dei costi assoggettati ad Iva (quindi, ad esempio, sono esclusi i costi riferiti al personale

dipendente), ma anche le spese sostenute per apportare miglioramenti al bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti, naturalmente, di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima) e il deprezzamento del bene dovuto all'usura (Corte di Giustizia Ue, sent. 8 maggio 2013, causa C-142/11).

La sent. C-322/99 e C-323/99, punto 78, con riferimento agli elementi "addizionati" al bene originario in un momento successivo all'acquisto, precisa che la base imponibile è calcolata sull'incremento duraturo del valore del bene "*non interamente consumato al momento del prelievo*".

Si potrebbe ipotizzare che i costi sostenuti che non abbiano esaurito la loro utilità al momento dell'assegnazione siano quelli per i quali non sia trascorso il periodo di osservazione fiscale previsto dall'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972 che, per i beni immobili, è di 10 anni (si veda il co. 8 che recita: "*Agli effetti del presente articolo i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione*").

Esempio

Si prenda il caso dell'**assegnazione di immobili**: l'(auto)fatturazione potrà avvenire in regime di esenzione di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-bis ovvero n. 8-ter, D.P.R. 633/1972 (o in esclusione da Iva, se l'acquisto è stato effettuato pressoun privato), opzione che comporta la rettifica dell'IVA "residua" ai sensi dell'art. 19-bis2, co. 1, D.P.R. 633/1972, non concorrendo l'operazione in questione (cessione di bene ammortizzabile ceduto/estromesso) al calcolo del pro-rata ai sensi dell'art. 19-bis, co. 2, D.P.R. 633/1972). La rettifica sarà calcolata con criteri differenti a seconda che l'impresa sia soggetta o meno al meccanismo del pro rata:

1- impresa soggetta al pro-rata: la rettifica è calcolata in funzione delle della variazione del pro-rata (art. 19-bis2, co. 4 e co. 6, D.P.R. 633/1972) ed è obbligatoria se la variazione supera i 10 punti e va eseguita "per massa", ossia non solo in relazione allo specifico fabbricato assegnato, in ragione dei decimi mancanti al compimento del decennio, ma anche per tutti i beni ammortizzabili posseduti per i quali non è decorso il periodo di sorveglianza (10 anni per gli immobili e 5 anni per i beni mobili), in ragione di un decimo della differenza fra l'Iva detratta all'acquisto e quella detraibile secondo il pro-rata dell'anno;

2- impresa non soggetta al pro-rata: la rettifica è calcolata analiticamente sullo specifico bene assegnato in esenzione (art. 19-bis2, co. 2 e 6, D.P.R. 633/1972), in ragione di tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

L'assimilazione delle assegnazioni alle cessioni a titolo oneroso, nonché la determinazione della **base imponibile** – sulla base del prezzo di acquisto residuo - solo per i beni non interamente consumati nel processo economico (processo che ha già dato luogo ad operazioni imponibili) confermerebbero l'ipotesi che l'autofattura per autoconsumo sia del tutto simile, per gli effetti, alla rettifica della detrazione, dovendosi sganciare completamente da un concetto di “**valore di mercato**”.

Questo ragionamento – fondato sul principio di neutralità dell'Iva - ha trovato ostacoli all'interno della giurisprudenza UE:

- Corte di Giustizia UE, sent. 8 novembre 2012, causa C-299/11: è stato richiamato il valore di mercato del bene quale criterio per determinare la base imponibile in una particolare fattispecie di cessione assimilata;
- Corte di Giustizia UE, sent. 8 maggio 2013, causa C-142/12: il caso ha ad oggetto l'autoconsumo per cessata attività (art. 18, Dir. 2006/112/CE). Nell'occasione si è affermato che il valore residuo del bene al momento del prelievo è “*il valore del bene in questione determinato al momento della destinazione, che corrisponde al prezzo sul mercato di un bene simile tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene*”.

Anche l'Avvocato generale UE, nelle conclusioni presentate il 3 marzo 2016 in merito alla causa C-229/15, ha affermato che la rilevanza ai fini Iva dell'autoconsumo prescinde dal **periodo di “osservanza fiscale”** previsto per la rettifica della detrazione, così che – quant'anche sia scaduto il suddetto termine – occorre comunque assoggettare ad imposta il prelievo del bene per fini privati, anche determinato da cessazione dell'attività (come nel caso oggetto della causa, riguardante le modalità di recupero dell'Iva assolta a monte da un soggetto passivo che ha cessato di svolgere la propria attività economica), se il bene conserva un valore residuo. Secondo l'Avvocato la scadenza del periodo di rettifica non incide in alcun modo sull'imposizione relativa allo stesso bene, in quanto le disposizioni sull'autoconsumo (o sul recupero dell'Iva alla cessazione dell'attività) non prevedono una specifica limitazione temporale per l'assoggettamento ad Iva

e non rinvia neppure alle disposizioni in materia di rettifica della detrazione. La

rettifica della detrazione mirerebbe ad adeguare *ex post* la detrazione sulla base dell'utilizzo effettivo del bene per la produzione di operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione. L'imposizione sull'autoconsumo, invece, è commisurata al valore del bene al momento del prelievo o della cessazione dell'attività: il riferimento al prezzo di acquisto tende a coincidere con il valore residuo del bene inteso non come valore normale ma come somma dei prezzi pagati per l'acquisto dei beni e dei servizi che hanno consentito la realizzazione del bene (al netto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo). In sostanza, al momento dell'autoconsumo o della cessazione dell'attività il soggetto passivo deve sopportare l'imposta sul valore aggiunto (salvo i casi di esenzione, che comportano la rettifica della detrazione *ex art.* 19-bis2, co. 2 e 6, D.P.R. 633/1972 qualora il bene sia entrato nella sfera dell'impresa da meno di 5/10 anni) come se acquistasse un bene dello stesso tipo in veste di soggetto privato.

In definitiva:

- se il bene fuoriuscito dalla sfera economica è stato acquistato si applica l'imposta sul prezzo di acquisto;

- se il bene non è stato acquistato, ma costruito in economia, la base imponibile è rappresentata dal prezzo di costo determinato al momento del prelievo, vale a dire il prezzo sul mercato di un bene simile considerando i costi di trasformazione sostenuti (Corte di Giustizia UE, sent. 8 novembre 2012, causa C-299/11, *Gemeente Vlaardingen*.. In pratica, il criterio del costo è applicabile, in luogo di quello di acquisto di beni simili, soltanto in mancanza del prezzo di acquisto del bene o di un bene simile, prescindendo dagli elementi di valore che concorrono a formarlo (es. interessi passivi sul finanziamento acceso per la costruzione dell'immobile; cfr. Corte di Giustizia UE, sent. 24 aprile 2015, causa C-16/14, *Property Development Company*).

In entrambi i casi, si deve ritenere che il metodo di determinazione della base imponibile in concreto adottato (prezzo di acquisto o prezzo di costo) non può, comunque, generare un'IVA dovuta superiore a quella detratta se si considera che lo scopo dell'autoconsumo è, per l'appunto, la sterilizzazione dell'eventuale detrazione operata.

18 luglio 2016
Claudio Sabbatini