

# SCIoglimento Immobiliare di Gestione Post ESTROMISSIONE AGEVOLATA

di Fabio Balestra

## Introduzione

Nonostante la legge di bilancio 2017 abbia prorogato al 30/09/2017 i termini per le assegnazioni e le cessioni agevolate dei beni ai soci può accadere di dovere valutare la problematica anche a termini scaduti.

E' il caso di una **piccola immobiliare di famiglia** costituita sotto forma di **S.a.S** che non ha potuto/voluto aderire alla norma agevolativa ma che progetta di sciogliersi/trasformarsi entro breve termine.

La problematica riguarda un **immobile uso ufficio acquisito in leasing nel 2008** e riscattato nel 2011.

Di seguito si esamineranno i possibili scenari e le migliori soluzioni prospettabili nel caso concreto rivolgendo particolare attenzione a due interventi di prassi che intervengono in tema di **rettifica alla detrazione IVA**.

## Il caso concreto

Una società in accomandita semplice ha siglato contratto di **leasing immobiliare** per un immobile uso ufficio a dicembre del **2008**.

Successivamente nell' ottobre del **2011** la società **riscatta il leasing** e diviene proprietaria dell'immobile.

Su maxicanone e canoni di leasing è sempre stata applicata IVA al 22% mentre al momento del riscatto l'operazione è stata effettuata in reverse charge.

La questione dell'estromissione riguarda due grandi settori impositivi e cioè:

- **IVA;**
- **e imposte dirette**

Occorre ora esaminare in ordine di importanza entrambi i comparti.

### **Rettifica alla detrazione IVA**

**Le assegnazioni di beni ai soci**, in base all'art. 2, secondo comma, n. 6), del D.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono cessioni di beni ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'IVA.

Il numero n. 6), secondo comma, del citato articolo 2 prevede che sono considerate cessioni di beni e, quindi, **sono soggette ad IVA**: *“le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica”*.

Con la Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002 è stato chiarito che, in coerenza con le disposizioni di cui all'art. 5 della VI Direttiva (ora articolo 16 della Direttiva 2006/112/CE), e con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (causa C-322/99 e C-323/99), **l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa**.

Sono, pertanto, **applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo** (contenute nell'articolo 2, secondo comma, n.5), laddove prevedono la non applicazione dell'Iva per *“quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19”*.

**In tema di rettifica alla detrazione** l'articolo 19 bis 2 D.P.R: 633/72 così dispone:

*1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi e' **rettificata** in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi.*

*8. Le disposizioni del presente articolo relative ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Agli effetti del presente articolo i **fabbricati** o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il **periodo di rettifica e' stabilito in dieci anni**, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.*

Ne deriva nel momento in cui la società decide di assegnare il bene immobile ai soci estromettendolo o trasformandosi in società semplice va gestito il problema della rettifica alla detrazione IVA (si rammenta che ai fini IVA la norma agevolativa sull'estromissione non forniva alcuna agevolazione) visto che l'opzione per **l'applicazione dell'esenzione IVA** all'operazione è molto frequente e nel caso in esame rappresenta certamente la scelta più conveniente.

Partendo dunque dal presupposto che l'operazione sia esente IVA occorre determinare gli effetti di tale **mutamento di regime rispetto all'IVA detratta** in precedenza.

La norma impone che **in caso di immobili il periodo di monitoraggio è pari ad anni 10**, tuttavia non esamina la fattispecie qui in oggetto limitandosi ad affermare che la rettifica deve essere effettuata tenendo conto del **momento di acquisto od ultimazione dei beni immobili** come **dies a quo** ai fini del calcolo dell'inizio del periodo di monitoraggio decennale.

La problematica che qui si vuole esaminare è quella della **decorrenza del periodo di monitoraggio**.

Come sopra accennato la società ha acquisito in leasing l'immobile nel 2008 per poi riscattarlo nel 2011.

## Quesito

Sorge dunque il primo quesito: i 10 anni sono da calcolare a decorrere dalla consegna dell'immobile per effetto del contratto di leasing o dalla data del riscatto?

Una prima interpretazione ministeriale viene fornita dalla **R.M. n. 178 del 9/07/2009** laddove si afferma che:

*“La rettifica deve essere effettuata tenendo conto del momento di acquisto o ultimazione dei beni immobili...a nulla rilevando le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto costruzione, in appalto acquisizione, in leasing)”*

Ne deriva che seppur in modo non articolato e senza analizzare direttamente il caso che qui interessa, l'Agenzia afferma che **non rileva la modalità di acquisto** sostenendo evidentemente il principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Quindi **se il bene è stato acquisito in leasing nel dicembre del 2008 allora a dicembre del 2018 il periodo di monitoraggio decennale terminerebbe** sollevando il contribuente da restituzioni di IVA per decimi.

Tale interpretazione a parere di chi scrive e senz'altro condivisibile tenuto conto che il contratto di leasing altro non è che una delle varie forme di finanziamento dell'impresa volto all'acquisto del bene.

Senonchè non si può non evidenziare che l'agenzia delle entrate con **C.M. n. 26 del 1/6/2016** avente ad oggetto l'estromissione agevolata esamina al paragrafo 7.3 la fattispecie della rettifica alla detrazione:

*Nella considerazione che le assegnazioni possono riguardare beni ammortizzabili, occorre verificare se all'atto dell'assegnazione si renda necessario operare le rettifiche d'imposta disciplinate dall'art.19- bis 2 del D.P.R. 633 del 1972.*

*Si evidenzia che ai sensi del comma 8 della suddetta norma i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili.*

***L'obbligo di operare la rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata dipende dal “regime” con il quale i beni ammortizzabili sono assegnati e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale.***

*Si ricorda che **la rettifica** va operata, a norma dell'art. 19-bis 2, in **un'unica soluzione**, con riferimento a tanti quinti o a **tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale**.*

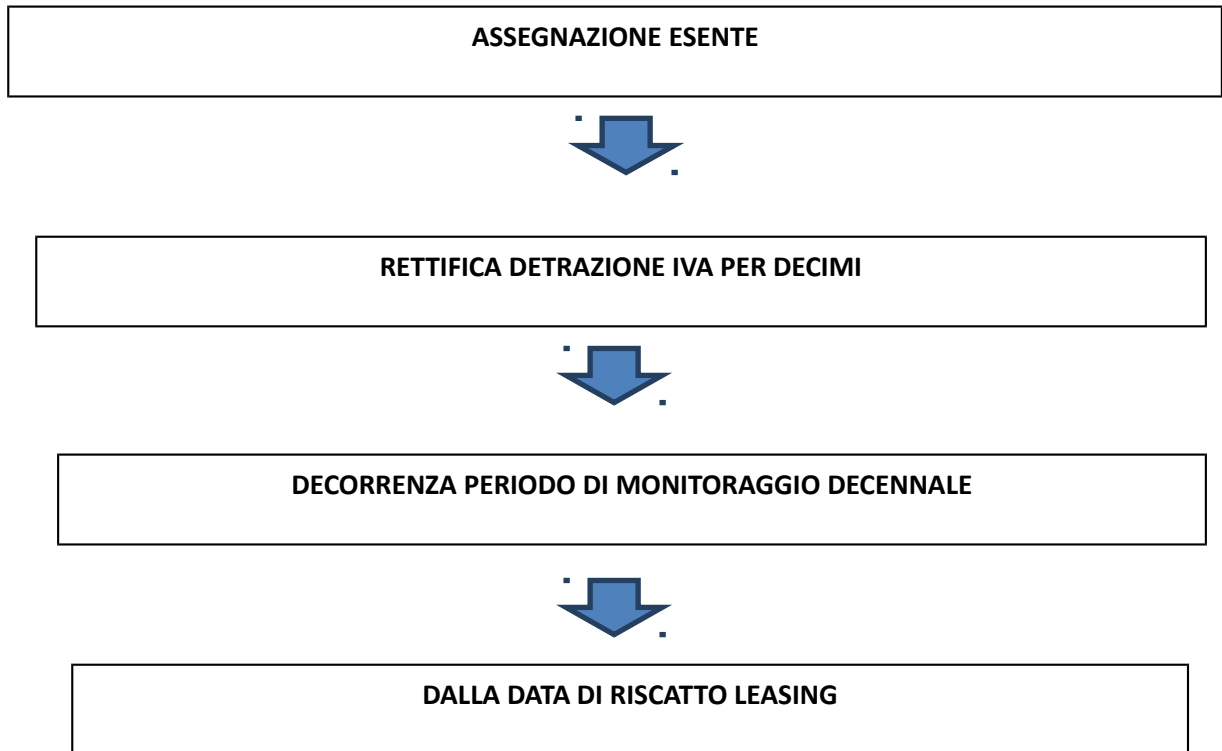
*Si precisa, infine, che, in caso di assegnazione di immobili acquisiti **mediante contratto di leasing** per i quali sia stata esercitata l'opzione d'acquisto, **ai fini del computo del periodo decennale** di rettifica della detrazione occorre, di regola, fare **riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice**. **E' da tale momento**, infatti, che, a norma del suddetto art. 19-bis 2, comma 8, del menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, **decorre il periodo decennale di "tutela fiscale"**.*

Quindi a seguito di questa recente interpretazione di prassi **il termine per effettuare l'estromissione senza dover restituire IVA per decimi slitterebbe all'ottobre 2021** decorrendo dalla data di riscatto del leasing e non dalla consegna del bene per effetto della sottoscrizione del contratto.

Ben si comprende che questa differenza non sia di poco conto.

A parere di chi scrive la corretta interpretazione dal punto di vista logico sistematico va individuata nella interpretazione data dalla R.M. 178/2009 poiché, come sopra già accennato, il leasing rappresenta una mera modalità di acquisto e nulla di più.

Tuttavia non si può non considerare che la recente prassi è di diverso avviso e che dunque l'anticipazione al dicembre 2018 dell'estromissione potrebbe dar corso a recupero di decimi mancanti di IVA con relative sanzioni da parte dell'agenzia delle entrate.



### **Imposte sui redditi: i problema della plusvalenza**

Dal punto di vista reddituale la problematica dell'estromissione assume nel caso di specie contorni meno preoccupanti.

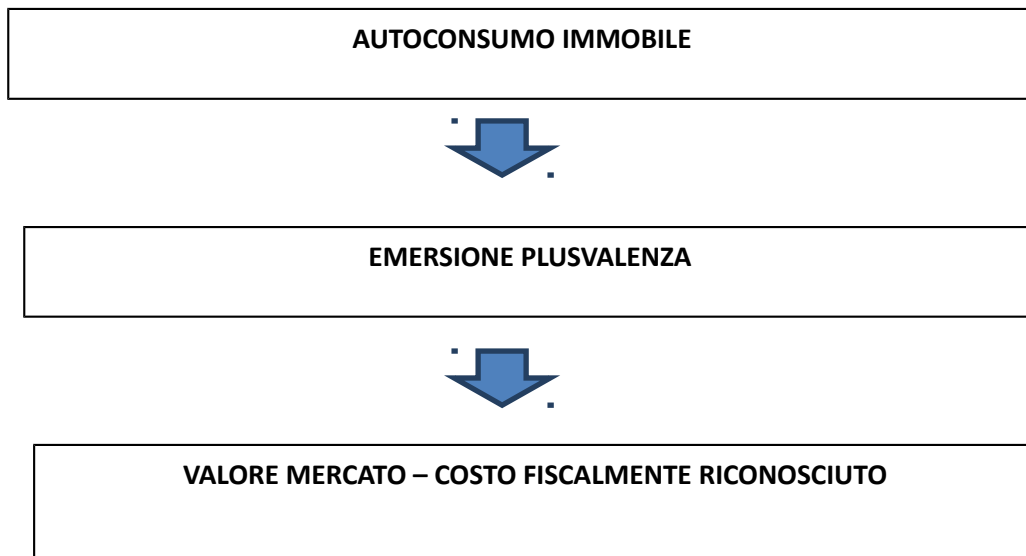
Si rammenta che per effetto della assegnazione ai soci dell'immobile occorre calcolare la **plusvalenza** che matura in capo alla società per la differenza fra valore di mercato del bene immobile al momento della estromissione e il suo costo fiscalmente riconosciuto residuo.

Visto e considerato che sono passati ad oggi meno di 10 d'anni dalla sottoscrizione del leasing il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile è certamente ancora importante poiché l'ammortamento con aliquota al 3% non ha ridotto il valore contabile in modo sensibile.

E' del resto vero che l'acquisto in leasing essendo avvenuto in periodo "ante crisi" ha dato origine ad una valorizzazione dell'immobile che oggi non appare ripetibile.

Non sarà dunque difficile, magari avvalendosi di perizia giurata di esperto andare a determinare un prezzo attuale dell'immobile notevolmente più basso di quello stabilito nel 2008 (nella prassi comune una riduzione del 30% è spesso considerata fisiologica).

Ne deriva che, in questo particolare caso l'emersione della plusvalenza non rappresenta una problematica di rilievo, giungendo in taluni casi a rilevare una minusvalenza.



Senonchè interessante sarebbe valutare come favorire il passaggio generazionale di questo immobile fra i membri della famiglia i quali nel caso di scioglimento della struttura societaria con **assegnazione dell'immobile ai soci** si troverebbero a corrispondere all'erario imposta **ipotecaria al 3% e catastale 1%**.

Al fine di tenere calmierata l'imposizione indiretta suddetta non parrebbe dunque illogico valutare **in alternativa la trasformazione in società semplice**.

Tale operazione avrebbe i **medesimi effetti fiscali in termini di IVA e redditi** che sopra si descrivevano nel caso di assegnazione dal momento che la "*decommercializzazione*" della società si verifica di fatto nel passaggio a società semplice.

Senonchè **il registro e le ipocatastali andrebbero corrisposte tutte in misura fissa**.

Infine sarebbe garantito **un più semplice e meno oneroso passaggio generazionale delle quote** dei soci anziani che andrebbero in successione al posto di porzioni di immobile in comproprietà.

Quindi la società semplice in questo caso pare essere soluzione particolarmente interessante anche nella eventuale valutazione di una **possibile vendita dell'immobile** il cui termine di **possesso quinquennale** verrebbe ereditato dalla società semplice per tutto il periodo in cui l'immobile è stato di proprietà della S.a.s realizzando, nel caso in esame, una vendita non plusvalente.

In questo modo sarebbe garantita nel caso in questione una cessione dell'immobile da parte della società **senza alcuna maturazione di plusvalenza** sotto forma di reddito diverso.

Non indifferente, per concludere, la possibilità di **distribuire le somme percepite dalla eventuale vendita ai soci senza necessità di scontare in capo ad essi alcuna tassazione.**

TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE



VANTAGGI PER:

-VENDITA (EREDITO STAGIONATURA QUINQUENNALE IMMOBILE)

-DISTRIBUZIONE SOMME AI SOCI SENZA TASSAZIONE

-PASSAGGIO GENERAZIONALE MENO ONEROSO PER I SOCI

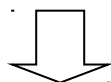


## **Gli effetti principali della trasformazione in società semplice**

**La trasformazione** da società di persone in società semplice non produce **nessun effetto contabile** e quindi **non si verifica un'interruzione del periodo d'imposta**.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 37/E ha ribadito che con la trasformazione viene meno l'attività imprenditoriale e di conseguenza **la società che provvede alla trasformazione, dovrà chiudere la partita iva**.

TRASFORMAZIONE DA S.N.C. A SOCIETA' SEMPLICE



CHIUSURA PARTITA IVA DELLA VECCHIA SOCIETA' E  
MANTENIMENTO DEL SOLO CODICE FISCALE

In particolare, **a seguito della trasformazione in società semplice:**

- è dovuta **l'imposta di registro nella misura fissa pari a 200 euro**;
- è opportuno mantenere **l'iscrizione della società trasformata presso la CCIAA**;
- l'emissione della fattura che avviene nel caso di società commerciale per l'esercizio della gestione dei beni immobili si sostituisce con una **semplice ricevuta**;
- non viene ad interrompersi la decorrenza del quinquennio per la verifica della tassazione delle plusvalenze da cessioni di immobili ai sensi dell'art 67 co. 1 lett. b) TUIR.
- esclusione da disciplina delle società di comodo (operatività - perdita sistemica) e dall'applicazione degli studi di settore.

La **società in nome collettivo immobiliare** è produttiva di **reddito d'impresa** mentre la **società semplice immobiliare** è produttiva di **reddito fondiario che è imputato per trasparenza ai singoli soci**.

Di conseguenza in riferimento all'anno di effettuazione della trasformazione va presentato un modello **redditi SP** nel quale vanno compilati i seguenti dati:

- quadro RG/RF con **riferimento al periodo ante trasformazione** fino alla data della trasformazione;
- gli altri quadri obbligatori collegati al quadro RG/RF come, ad esempio, il quadro RS;

- quadro RA/RB con **riferimento al periodo post trasformazione** nel quale dichiarare i redditi fondiari dalla data di trasformazione al 31/12 da dichiarare in capo ai soci nei quadri RH.

6 dicembre 2017

Fabio Balestra