

Assegnazioni ai soci all'ultimo appello. Ma l'Iva non fa sconti

Sta per chiudersi la finestra sulle agevolazioni per estromissioni di beni e trasformazioni

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Anche su quest'ultima edizione delle agevolazioni per l'estromissione di beni dall'impresa e per le trasformazioni delle società commerciali sta per calare il sipario. Scade infatti il 30 settembre (si veda *ItaliaOggi Sette* del 18 agosto) il termine per porre in essere le operazioni fruendo del trattamento fiscale di favore, ai fini delle imposte dirette, di registro e ipocatastali, riproposto dalle disposizioni dei commi da 31 a 37 dell'art. 1 della legge n. 207 del 30 dicembre 2024 (legge di bilancio 2025). Trattamento che non prevede nulla di speciale agli effetti dell'Iva, nei cui riguardi le operazioni agevolate sono regolate dalla disciplina ordinaria, che presenta alcuni dubbi, su cui ci si sofferma in queste pagine.

Le operazioni agevolate. Queste le operazioni oggetto delle agevolazioni previste dalle disposizioni in esame:

1) assegnazione o cessione ai soci, entro il 30 settembre 2025, di beni immobili (diversi da quelli utilizzati esclusivamente come strumentali nell'esercizio dell'impresa), ovvero di beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, poste in essere dalle società commerciali (snc, sas, srl, spa e sapa);

2) trasformazione in società semplice, entro il 30 settembre 2025, delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Va ricordato che la stessa legge prevede anche agevolazioni per l'estromissione dal patrimonio dell'impresa individuale di beni immobili strumentali, poste in essere tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2025.

Cessioni e assegnazioni ai soci. Nell'ambito delle operazioni sub 1), ai fini dell'Iva occorre distinguere quelle effettuate a titolo oneroso (cessioni) da quelle per le quali non è previsto un corrispettivo (assegnazioni).

a) Per quanto riguarda le ces-

sioni, non si pongono problemi particolari, trattandosi di operazioni rientranti nella sfera di applicazione dell'Iva, la cui base imponibile sarà costituita dal prezzo pattuito.

Fa però eccezione l'ipotesi in cui il bene ceduto rientri tra quelli elencati al terzo comma dell'art. 2, dpr 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui non costituiscono cessioni di beni, e rappresentano dunque operazioni "fuori campo Iva", quelle aventi a oggetto i beni ivi indicati (denaro, terreni non edificabili, aziende, ecc.).

b) Le assegnazioni di beni ai soci, invece, secondo il consolidato orientamento dell'Agenzia delle entrate rientrano nella disciplina dell'autoconsumo (al pari dell'estromissione dei beni dal patrimonio dell'impresa individuale), concretizzando in sostanza un'ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. A tali operazioni, dunque, secondo detto orientamento, che inquadra l'assegnazione di beni ai soci tra le operazioni senza corrispettivo, si applica la disposizione del n. 6) dell'art. 2, secondo comma, dpr n. 633/1972, secondo cui sono assimilate alle cessioni a titolo oneroso le assegnazioni di beni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, "sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19". La condizione virgolettata non è prevista dalla disposizione, ma è stata ritenuta implicita dall'Agenzia delle entrate, in forza di un'interpretazione della norma interna conforme all'art. 16 della direttiva, fino dalla circolare n. 40 del 13 maggio 2002, sul presupposto che alle assegnazioni di cui al n. 6) non possa applicarsi un trattamento diverso rispetto a quello dell'autoconsumo di cui al n. 5) dello stesso art. 2, che subordina l'assoggettamento dell'autoconsumo, per l'appunto, alla sussistenza della condizione di cui sopra.

Esulano ovviamente dalla sfera di applicazione dell'imposta le assegnazioni aventi per oggetto i beni elencati nel terzo comma dell'art. 2.

Alla luce di tale interpretazione, confermata dalla circolare n. 26 del 1° giugno 2016, si può quindi concludere che le assegnazioni ai soci, riconducibili tra le "cessioni per assimilazione", rientrano nel campo di applicazione dell'Iva solo se hanno per oggetto beni in relazione ai quali sia stata detratta, anche parzialmente, l'imposta al momento del loro ingresso nell'impresa, mentre non vi rientrano se hanno per oggetto beni per il cui acquisto non sia stata operata alcuna detrazione. Ne discende che solamente nel primo caso occorrerà verificare il trattamento concretamente applicabile all'assegnazione, in quanto nel secondo l'operazione risulterà estranea alla sfera del tributo; in entrambi i casi, però, occorre fare attenzione all'eventuale insorgenza dei presupposti per le rettifiche della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del dpr 633/1972, di cui si dirà più avanti.

Occorre dare conto, infine, del dubbio circa l'effettiva assenza di onerosità dell'assegnazione di beni ai soci: secondo una differente chiave di lettura, non assecondata però dall'amministrazione nel quadro delle istruzioni sulle operazioni agevolate, l'assegnazione ai soci rientrerebbe tra le cessioni a titolo oneroso, con conseguente inapplicabilità della disciplina dell'autoconsumo, essendo prevista una contropartita costituita dalla riduzione del credito del socio assegnatario verso la società. Invero, la stessa Agenzia delle entrate, in relazione a un'operazione di assegnazione d'azienda ai soci, nella risposta a interpello n. 473 dell'11 dicembre 2023 ha affermato che tale operazione, costituendo rimborso in natura dei conferimenti sociali, non è un'operazione a titolo gratuito, ancorché non sia pattuito un corrispettivo in denaro. Non si vedono motivi per ritenere che tale soluzione non debba valere per le assegnazioni ai soci di singoli beni, che dovrebbero pertanto essere considerate operazioni a titolo oneroso, con conseguente inapplicabilità della disciplina



dettata per l'autoconsumo.

Trasformazioni in società semplice. Venendo alle operazioni agevolate di cui al punto 2, l'ultimo periodo del comma 31 dell'art. 1 della legge n. 207/2024 estende l'applicabilità delle disposizioni ivi previste anche "alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2025 si trasformano in società semplici", le quali, ai sensi dell'art. 2249 c.c., hanno per oggetto l'esercizio di un'attività diversa da quelle di carattere commerciale.

Occorre quindi chiedersi quali siano, ai fini dell'Iva, gli effetti di tale trasformazione da società commerciale in società semplice.

Al riguardo, nella circolare n. 112 del 21 maggio 1999 è stato osservato che la società semplice, che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attività rilevante ai fini dell'Iva, in quanto ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del dpr n. 633 del 1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Poiché però ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali, la disposizione del citato art. 4 deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole. "L'assenza del-

la 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 a Iva, a titolo di autoconsumo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, del dpr n. 633 del 1972". In sostanza, ai beni posseduti dalla società commerciale che si trasforma in società semplice si applica la stessa disciplina prevista per le assegnazioni ai soci.

La posizione dell'Agenzia, ribadita da ultimo nella circolare n. 26/2016, non sembra però in sintonia con la normativa unionale.

La soggettività passiva dell'Iva, com'è noto, si ricollega allo svolgimento di un'attività economica indipendente, quale definita nell'art. 9 della direttiva, a prescindere dalla natura giuridica del soggetto. Secondo tale articolo, costituisce attività economica anche "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità", definizione che si adatta perfettamente all'attività di gestione di beni mediante concessione in affitto o locazione a terzi, l'esercizio della quale, da parte di chiunque, se finalizzato a ricavarne introiti stabili, integra il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'Iva, quand'anche le disposizioni nazionali dovessero qualificarla

come mera attività di godimento (ed escluderla quindi dal regime delle attività di "impresa" nell'accezione domestica).

La stessa amministrazione finanziaria, nella circolare n. 128 dell'8 maggio 1997, modificando il precedente orientamento, ha riconosciuto che le operazioni aventi a oggetto la locazione o la concessione in affitto di immobili, alla luce delle disposizioni comunitarie, devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini dell'attribuzione, a chiunque le effettua, della qualità di soggetto passivo d'imposta. La circolare ha sottolineato che la linea di demarcazione tra attività di godimento e attività di impresa individuata, agli effetti civilistici, dalla giurisprudenza di legittimità, non è perfettamente coincidente con quella ammissibile ai fini dell'Iva, ove la nozione di esercizio di impresa deve assumersi nell'accezione della direttiva, che considera attività economica qualunque operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti stabili. In base a tali principi, dovrebbe quindi ammettersi che la società commerciale di gestione di immobili che prosegua tale attività dopo la trasformazione in società semplice possa (debba) continuare a operare in regime d'impresa ai soli effetti dell'Iva e, conseguentemente, che in tale eventualità la trasformazione soggettiva non genera autoconsumo agli effetti dell'imposta.

— © Riproduzione riservata — ■

I principi

- Le assegnazioni di beni ai soci e la trasformazione in società semplice realizzano, ai fini dell'Iva, operazioni di autoconsumo se hanno per oggetto beni per il cui acquisto è stata detratta, anche in parte, l'imposta "a monte"
- All'autoconsumo di beni si applica lo stesso trattamento (esenzione, imponibilità, aliquota) previsto per le corrispondenti cessioni a titolo oneroso
- La base imponibile va però determinata secondo le regole previste per le operazioni senza corrispettivo
- L'autoconsumo può avere riflessi sul diritto alla detrazione, sia con riguardo alle limitazioni da prorata che alla rettifica delle detrazioni