

LEGISLAZIONE E PRASSI

PRASSI

Risposte agli interpelli



19.09.23

Trasformazione agevolata in società semplice – Rettifica della detrazione dell'IVA relativa ai beni estromessi. La risposta a interpello n. 431/2023 dell'Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 431

Roma, 18 settembre 2023

OGGETTO Trasformazione agevolata in società semplice ex articolo 1, commi 101– 106, della legge del 22 dicembre 2022, n. 197 – Rettifica della detrazione dell'IVA relativa ai beni estromessi.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.R.L. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di essere stata costituita il XX/YY/2007 e di svolgere le seguenti attività:

- *"la locazione e l'affittanza di beni immobili;*
- *l'acquisto, la permuta, la costruzione, la ristrutturazione, il frazionamento e la vendita di beni immobili;*

- la gestione e l'amministrazione di beni immobili per conto proprio.

Essa può inoltre compiere qualsiasi operazione industriale, commerciale, mobiliare, immobiliare e finanziaria, quest'ultima in via non prevalente e comunque non nei confronti del pubblico, ritenuta dall'organo amministrativo necessaria ed utile per il conseguimento dell'oggetto sociale, ed ancora in via non prevalente e comunque non nei confronti del pubblico, assumere direttamente ed indirettamente interessenze e partecipazioni in altre società ed imprese aventi oggetto analogo, affine o connesso al proprio, rilasciare garanzie e fidejussioni anche nell'interesse di terzi".

La Società rappresenta altresì che:

- in data XX/YY/2007, acquista la proprietà di "due unità immobiliari (n.d.r. appartamenti), con le relative pertinenze, al costo di acquisto di euro XXXXX + Iva al 10% e sostenendo anche oneri "ancillari" di urbanizzazione per euro XXXXX + Iva al 10%", costi per la redazione degli atti notarili inerenti a tale acquisto, per l'accensione di un mutuo ipotecario, rispettivamente per euro XXXXX e XXXXX, oltre IVA al 20%, nonché quelli per la prestazione professionale di un architetto relativa alla "pratica catastale", per un importo pari a euro XXXXX, oltre IVA al 20%;

- in data XX/YY/2008, presenta la dichiarazione Unico Società di Capitali 2008, evidenziando nella dichiarazione annuale IVA per l'anno fiscale 2007 un credito di euro XXXXX, scaturente dalle fatture di cui sopra;

- nel corso del 2008 inizia a affittare entrambi gli appartamenti, emettendo fatture per un totale di euro XXXXX [esenti ex articolo 10, primo comma, n. 8) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA")];

- in data XX/YY/2009, contabilizza il credito IVA residuo pari a euro XXXXX a incremento del costo del fabbricato in quanto, svolgendo soltanto attività esenti già nel 2008, il suo pro-rata di indetraibilità è del 100%;

- in data XX/YY/2009, presenta la dichiarazione Unico Società di Capitali 2009, relativa ai redditi del 2008, contenente la dichiarazione IVA per l'anno fiscale 2008, che evidenzia un credito IVA di euro XXXXX, scaturente dalle sopraindicate fatture, "al netto di una compensazione di euro XXXXX, effettuata nel corso dell'anno fiscale 2008, riferita a ritenute d'acconto e sanzioni su tardività di versamento delle ritenute - cod. tributi XXXX, YYYY";

- il medesimo credito IVA risulta anche dalle dichiarazioni relative ai due anni successivi, presentate rispettivamente il XX/YY/2010 e il XX/YY/2011;

- in data XX/YY/2012, presenta la dichiarazione IVA del 2012, riferita al periodo d'imposta 2011, senza riportare il credito IVA di cui sopra, definitivamente perso perché società di comodo per gli esercizi 2008, 2009 e 2010, ai sensi dell'articolo 30 della legge del 23 dicembre 1994, n. 724 (c.d. disciplina sulla società di comodo).

Tanto premesso, l'Istante riferisce la sua intenzione di usufruire della disciplina della trasformazione agevolata in società semplice di cui all'articolo 1, commi 101-106, della legge del 22 dicembre 2022, n. 197 (in seguito, "Legge di Bilancio 2023"), senza "modificare l'oggetto della propria attività, per come sopra individuata".

Si tratta di una misura agevolativa valida fino al 30 settembre 2023 e che ripropone quella in precedenza già disciplinata dall'articolo 1, commi 115-120, della legge del 28 dicembre 2015, n. 208.

In particolare, con le disposizioni testé citate si prevede la possibilità per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, o beni mobili iscritti nei pubblici registri, non utilizzati come strumentali, di trasformarsi in società semplici e di consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di tali beni.

Ai fini delle imposte indirette, tuttavia, non è prevista alcuna agevolazione. In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, equiparata a una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della Direttiva n. 2006/112/CE (in seguito, "Direttiva IVA"), recepito nell'articolo 2, secondo comma, n. 6), del Decreto IVA (cfr. circolare n. 26/E del 2016). Di conseguenza ai fini IVA rilevano tutte le assegnazioni di beni per le quali la società abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'IVA addebitata in via di rivalsa al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli investimenti prima indicati.

Viceversa, esulano dall'ambito applicativo del tributo le fattispecie di assegnazione di beni in relazione alle quali era preclusa la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

Sul punto, il Contribuente fa riferimento alla circolare n. 37/E del 2016, secondo cui *"in tutte le ipotesi di estromissione di un bene per la cessazione dell'esercizio dell'attività economica per il quale si è usufruito della detrazione d'imposta a monte, l'Iva sul bene estromesso va applicata anche oltre il termine previsto per la rettifica alla detrazione"* (paragrafo 8 e Corte di Giustizia dell'Unione Europea, C-229/2015).

La Società chiede se in sede di assegnazione dei beni immobili qui in discussione, debba riversare l'IVA a credito di fatto mai utilizzata per le ragioni sopra esposte e/o, ancora più specificamente, l'importo limitato scaturente *"dalla compensazione di euro XXXXX che ha comportato una riduzione "risibile" dell'ammontare del credito Iva (anno 2007) pari a euro XXXXX a euro XXXXX mai utilizzato"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Non sussistendo cause ostative all'accesso al regime in commento, l'Istante ritiene di non dover versare l'IVA a credito sui beni da estromettere con l'operazione di trasformazione in quanto mai utilizzata.

In subordine, qualora si ritenga dovuto tale versamento, a parere della Società questo dovrebbe essere limitato all'importo scaturente dalla compensazione di euro XXXXX, che ha comportato una riduzione dell'ammontare del credito IVA mai utilizzato (dagli originari XXXXX euro, a XXXXX euro).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza, qui assunto acriticamente, prescindendo da ogni valutazione circa il ricorrere in capo alla Società dei requisiti per l'accesso alla trasformazione agevolata in società semplice di cui all'articolo 1, commi 101-106, della Legge di Bilancio 2023, con riferimento ai quali rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5), del Decreto IVA costituisce cessione di beni: *«la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, 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;...»*.

La circolare 1° giugno 2016, n. 26/E chiarisce che, stante l'assenza del requisito della commercialità in capo alla società semplice, la trasformazione di una società commerciale in una società semplice realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa a cui sono applicabili le

disposizioni sopra richiamate, tranne che per «*quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19;*», la cui estromissione dall'attività d'impresa non è soggetta a IVA.

La medesima circolare precisa altresì che quando l'estromissione ha per oggetto beni immobili abitativi o strumentali trovano applicazione le regole ordinarie di cui all'articolo 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) del Decreto IVA che prevedono il regime "naturale" dell'esenzione, riconoscendo nello stesso tempo la possibilità di applicare il regime di imponibilità mediante espressa opzione nell'atto di "trasferimento".

Nel caso di specie, poiché la Società ha detratto integralmente l'IVA sugli immobili, la loro estromissione dal regime d'impresa per effetto della trasformazione realizza un'operazione rilevante ai fini IVA, in regime di esenzione a meno che l'Istante non opti per il regime di imponibilità

Dato che l'estromissione può riguardare beni ammortizzabili, per i quali è stata detratta in tutto o in parte l'IVA, la circolare n. 37/E del 2016, richiamando i chiarimenti resi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza 16 giugno 2016, C-229/15, precisa **"l'autonomia di tale presupposto** (n.d.r. estromissione) **rispetto alle regole sulla rettifica della detrazione** (n.d.r. di cui all'articolo 19-*bis*2 del Decreto IVA). *In particolare la Corte ha spiegato come l'assoggettamento ad imposta di cui trattasi "non si fonda sulla premessa secondo cui la detrazione completa o parziale dell'IVA, operata al momento dell'acquisto di beni oggetto di possesso in caso di cessazione dell'attività economica imponibile, sia superiore o inferiore a quella che il soggetto passivo aveva diritto di effettuare, bensì sulla realizzazione di una nuova operazione imponibile alla data della cessazione dell'attività economica". Da ciò discende che in tutte le ipotesi di estromissione di un bene per la cessazione dell'esercizio dell'attività economica per il quale si è usufruito della detrazione d'imposta a monte, l'Iva sul bene estromesso va applicata anche oltre il termine previsto per la rettifica alla detrazione"* (paragrafo 8).

Nella citata sentenza, in particolare, la Corte di Giustizia stabilisce che:

1. *"l'assoggettamento ad imposta (...) deve aver luogo (...) quando un bene che abbia dato diritto ad una detrazione dell'IVA conserva un valore residuo al momento della cessazione dell'attività economica imponibile, indipendentemente dal periodo trascorso tra la data dell'acquisizione di detto bene e quella della cessazione dell'attività stessa"* (punto 39);
2. *ragion per cui, "in caso di cessazione dell'attività economica imponibile di un soggetto passivo, il possesso di beni da parte di quest'ultimo, allorché tali beni hanno dato diritto ad una detrazione dell'IVA al momento del loro acquisto, può essere assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso e soggetta all'IVA, se il periodo di rettifica previsto dall'articolo 187 della direttiva IVA è scaduto"* (punto 40).

Anche se con riferimento alle assegnazioni fuori campo IVA, la circolare 37/E del 2016, al paragrafo 9, nel chiarire che *"...la rettifica della detrazione deve essere operata, non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo IVA"*, precisa che *"L'obbligo di operare la rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata dipende dal "regime" applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale (dieci anni per i fabbricati, cinque anni per gli altri beni)"*.

Da quanto sino a ora richiamato consegue che in caso di beni per i quali è stata operata in tutto o in parte la detrazione dell'imposta addebitata in via di rivalsa:

- la rilevanza IVA della loro estromissione dal regime d'impresa è regolata da presupposti autonomi e diversi rispetto a quelli che disciplinano la rettifica della detrazione;
- i principi che regolano la detrazione impongono di adempiere all'obbligo di rettifica se la cessione avviene nel periodo di tutela fiscale, mentre quelli che disciplinano l'estromissione ne determinano

sempre la rilevanza ai fini IVA, fermo restando che detta operazione può dare origine a una cessione di beni imponibile, non imponibile o esente.

Nel caso di specie, da quanto riferito dal Contribuente, qui assunto acriticamente, la Società ha detratto integralmente l'IVA sui beni oggetto di estromissione, evidenziando il relativo credito nella dichiarazione annuale IVA 2008, poi definitivamente perso per la disciplina sulle società di comodo.

Se quindi la trasformazione avviene entro il prossimo 30 settembre, non sussiste alcun obbligo di rettifica in capo alla Società essendo ormai trascorso il periodo di tutela fiscale dei beni oggetto di estromissione, mentre l'estromissione darà luogo a un'operazione esente da IVA, salvo diversa opzione per il regime di imponibilità.

*** *Testo riportato come pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate N.d.R.* ***

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Alessandra Mascellaro

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT