

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 23/07/2009 n. 191

Oggetto:

Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212. Assegnazione di beni al socio - Trattamento tributario ai fini delle imposte dirette e indirette

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986 e del DPR n. 633 del 1972, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' ALFA S.p.A. (di seguito ALFA S.p.A.), detenuta totalmente dal Comune di ..., fa presente di essersi costituita nell'anno 2003 a seguito di scissione parziale della societa' BETA S.p.A., anch'essa partecipata al 100% dal Comune di ...e gestore unico del sistema idrico integrato individuato dall'ATO 5.

La scissione ha avuto come oggetto il conferimento alla beneficiaria ALFA S.p.A., odierna istante, di beni immobili, fognature nere, fognature bianche, depuratori ed altri "asset" relativi al servizio idrico integrato, con la conseguenza che nello stato patrimoniale della medesima, sono confluiti tutti i beni destinati alla gestione del servizio idrico integrato.

Al riguardo, occorre fare presente che la societa' scissa, BETA S.p.a., a sua volta, risulta dalla trasformazione in societa' per azioni - ai sensi del comma 51 dell'articolo 17 della legge 15 maggio 1997, n. 127 - dell'Azienda Speciale BETA, avvenuta nel 1998.

Gli asset presenti nel patrimonio della societa' istante furono inizialmente conferiti dal Comune di ... all'Azienda Speciale BETA nel 1996.

In particolare, tale conferimento riguardo':

- la rete di fognatura bianca per ... di lire;
- la rete di fognatura nera per ... di lire;
- le opere d'arte per ... di lire;
- l'impianto di depurazione di ... per ... di lire;
- l'impianto di depurazione di ... per ... di lire.

Il valore di conferimento faceva riferimento a stime interne aziendali basate su di una ricerca redatta da un dirigente tecnico del Comune di ..., che individuò il valore approssimativo di costruzione del sistema fognante e dei due depuratori; il conferimento non fu assoggettato a perizia giurata ed in contropartita dell'apporto il capitale di dotazione dell'Azienda Speciale BETA fu portato a ...di lire.

Successivamente, nel 1998, in fase di trasformazione in societa' per azioni, i valori dei medesimi asset furono definiti con perizia giurata che pervenne ai seguenti risultati:

- fognatura bianca ... di lire;
- fognatura nera ... di lire;
- depuratore di lire;
- depuratore di lire.

I predetti valori furono recepiti nella contabilita' della BETA S.p.A. dal Consiglio di Amministrazione.

Il Comune di ... oggi ritiene di dover riportare nel suo ambito operativo il comparto delle fognature bianche, in quanto non direttamente connesso alla gestione del sistema idrico integrato e al fine di ottimizzare la gestione e la manutenzione delle stesse.

A tal fine, la societa' istante ALFA S.p.A. intenderebbe diminuire il

capitale sociale per l'importo derivante dal valore contabile delle fognature bianche, assegnando al socio unico, Comune di ..., il comparto delle fognature bianche a suo tempo conferito dal Comune stesso a BETA Azienda speciale, poi trasformatasi.

Tanto premesso, la societa' istante chiede di conoscere il trattamento fiscale della predetta operazione con riguardo sia alle imposte dirette sia indirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' istante ritiene che l'operazione di assegnazione al socio del comparto relativo alle fognature bianche non abbia rilevanza ai fini IVA.

La societa' interpellante, infatti, rileva che il comparto delle fognature bianche, di sua attuale pertinenza, e' stato conferito all'allora BETA Azienda speciale.

Sino a quel momento tutto il comparto fognario di competenza del Comune era stato costruito dall'Ente o ricevuto a scomputo di oneri di urbanizzazione nell'ambito della sua attivita' istituzionale, per cui nessuna detrazione d'imposta sul valore aggiunto era stata mai operata dall'Ente.

Nemmeno BETA, sia nella veste di Azienda speciale, sia di S.p.A. nonche' ALFA S.p.A. hanno mai operato detrazioni d'imposta ai fini IVA, non avendo mai fatto costruire reti di fognatura bianca. Cio' posto, dunque, non essendo le reti di fognatura bianca mai state oggetto di detrazioni d'imposta sul valore aggiunto la societa' istante ritiene, ai sensi dell'articolo 10, n. 27-quinquies) del DPR n. 633 del 1972, che l'assegnazione al socio di detti beni non configuri operazione imponibile ai fini IVA.

L'istante ritiene, inoltre, che l'imposta di registro dovrebbe essere scontata in misura fissa in quanto l'atto rientrerebbe comunque nel campo di applicazione dell'IVA.

Infine, per quanto concerne il trattamento dell'assegnazione dei beni al socio sotto il profilo dell'imposizione diretta, la societa' istante ritiene che, poiche' la riduzione del capitale sociale verrebbe parificata al valore contabile dei beni trasferiti all'Ente - il quale percio' riceverebbe nel proprio patrimonio il puro valore contabile dei beni -, l'operazione medesima sarebbe neutra fiscalmente, senza alcuna generazione di plusvalenze o minusvalenze.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'interpello in esame, la societa' ALFA S.p.A. chiede di conoscere il corretto trattamento tributario - ai fini delle imposte dirette e indirette - dell'operazione di assegnazione al socio unico, Comune di ..., dei beni facenti parte del comparto fognature bianche.

Per quanto concerne i profili dell'imposizione diretta, si osserva che l'assegnazione di beni ai soci non costituisce un'operazione fiscalmente neutrale nemmeno se viene effettuata, come rappresentato dalla societa' istante, a valori contabili, ovvero mediante una riduzione del capitale sociale in misura pari al valore contabile dei beni che transitano al socio.

L'articolo 86, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, dispone che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche nell'ipotesi in cui i beni medesimi "... vengono assegnati ai soci o destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa".

Poiche' nell'ipotesi in esame non e' presente un corrispettivo in denaro od in natura che compensi l'uscita dei beni dal patrimonio della societa', il comma 3 dell'articolo 86 sopra richiamato dispone che "... la plusvalenza e' costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni".

In sostanza, nel caso di assegnazione di beni al socio, ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalore occorre contrapporre all'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati al socio medesimo il c.d. "valore normale" dei beni stessi (in sostanza il loro corrente valore di mercato, quale si determina in base all'articolo 9 del TUIR citato).

Per quanto concerne l'imposizione indiretta, ed, in particolare,

l'imposta sul valore aggiunto, si osserva quanto segue.

In linea generale, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 6) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, costituiscono cessioni di beni, e devono quindi essere assoggettate ad IVA, "le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da societa' di ogni tipo e oggetto....".

Tuttavia, con circolare n. 40 del 13 maggio 2002, e, successivamente, con risoluzione n. 194 del 17 giugno 2002 (che riguardava specificamente l'ipotesi di assegnazione al socio da parte di una societa' di beni immobili dalla stessa acquistati presso privati) l'Amministrazione finanziaria ha enunciato il principio secondo cui la disposizione sopra richiamata non si applica se l'assegnazione al socio ha ad oggetto beni per i quali non e' stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto e' cio' anche se sugli stessi sono stati eseguiti interventi di manutenzione, riparazione, recupero, per i quali, invece, si e' provveduto a detrarre la relativa imposta.

In sostanza, l'assegnazione di beni al socio realizza un'ipotesi di destinazione a finalita' estranee all'esercizio di impresa che deve essere ricondotta all'articolo 5, paragrafo 6 della VI Direttiva 77/388/CEE (ora articolo 16 della Direttiva 2006/112/CE), il quale - secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunita' Europee (causa C-322/99 e C-323/99) - deve essere interpretato nel senso che un bene dell'impresa destinato all'uso privato dell'imprenditore o a finalita' estranee all'impresa, non deve essere assoggettato ad IVA se tale bene non abbia consentito la deduzione dell'IVA in ragione del suo acquisto presso un soggetto privato.

Cio' premesso, al fine di individuare il trattamento applicabile alla fattispecie prospettata dall'istante, occorre preliminarmente effettuare una breve disamina delle vicende che hanno coinvolto i beni oggetto dell'odierna assegnazione al socio Comune di

Come dichiarato nell'istanza, i beni facenti parte del comparto fognature bianche sono stati costruiti dal Comune o ricevuti a scampo di oneri di urbanizzazione e gestiti dall'ente territoriale nell'ambito dell'attivita' c.d. "istituzionale", senza operare alcuna detrazione dell'imposta assoluta a monte.

Successivamente, i medesimi beni sono transitati dal Comune di ... all'Azienda Speciale BETA nel 1996, da quest'ultima alla BETA S.p.A. in occasione della trasformazione avvenuta nel 1998 e, da ultimo, dalla BETA S.p.a. (scissa) alla ALFA S.p.A. (beneficiaria), nel 2003, senza che, come dichiarato, siano stati effettuati nel corso del tempo ulteriori lavori e sia stata quindi operata alcuna detrazione.

Peraltro, nessuno dei suddetti trasferimenti dei beni, come descritti nell'istanza, ha configurato una operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'IVA.

Nel primo "passaggio", infatti, il Comune di ... ha conferito beni gestiti nell'ambito dell'attivita' non commerciale; in seguito, in occasione della trasformazione dell'Azienda Speciale in S.p.A., ha trovato applicazione l'articolo 17, comma 5, della legge n. 127 del 1997, che esentava il conferimento e l'assegnazione dei beni alla S.p.A. da qualsiasi imposizione diretta e indiretta, mentre i passaggi di beni in dipendenza di operazioni di scissione - per espressa previsione dell'articolo 2, terzo comma, lettera f) del DPR n. 633 del 1972 - non costituiscono cessioni di beni e sono, quindi, fuori dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del presupposto oggettivo.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che i beni del comparto fognature bianche debbano considerarsi beni per i quali l'imposta non e' stata detratta all'atto del relativo acquisto; ne consegue, che l'assegnazione al socio unico Comune di ... da parte della ALFA S.p.A. configura un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, con conseguente assoggettamento all'imposta di registro.

Non si ritiene di poter condividere la soluzione proposta dalla societa' interpellante secondo cui l'assegnazione al socio sarebbe esente in virtu' di quanto disposto dall'articolo 10, n. 27-quinquies), del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del quale sono esenti dall'imposta "le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2".

Come precisato con risoluzione n. 194 del 17 giugno 2002, infatti, la formulazione della norma fa espresso riferimento alle ipotesi di

indetraibilita' derivanti da ragioni di natura soggettiva, riferite cioe' a soggetti i quali, svolgendo esclusivamente attivita' esenti, non acquisiscono il diritto alla detrazione, o da ragioni di natura oggettiva, riferite cioe' a particolari categorie di beni per i quali e' previsto uno specifico regime di indetraibilita'.

Non rientra, pertanto, nell'ambito applicativo della disposizione in esame l'ipotesi di cessione di beni relativamente ai quali la detrazione non e' stata esercitata perche' acquistati senza applicazione dell'imposta.

Per quanto concerne l'imposta di registro, si evidenzia quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera d) della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, alle assegnazione ai soci, associati o partecipanti non soggette all'imposta sul valore aggiunto trovano applicazione le stesse aliquote di cui alla lettera a) del medesimo articolo.

Quest'ultima disposizione prevede che, nell'ipotesi di conferimento di proprieta' o diritto reale di godimento su beni immobili, trovino applicazione le stesse aliquote di cui all'articolo 1 della medesima Tariffa.

L'articolo 1, comma 1, dispone, infine, che "Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunita' montane" si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Con riferimento al caso prospettato, si ritiene che, per effetto del combinato disposto delle norme sopra richiamate, l'assegnazione dei beni del comparto fognature bianche da parte della societa' ALFA S.p.A. al socio unico Comune di ..., ente pubblico territoriale, sconti l'imposta di registro in misura fissa, ovvero euro 168,00.

Qualora l'operazione in esame dovesse configurare una cessione di azienda o di ramo d'azienda - questione di fatto non suscettibile di valutazione in sede di interpello - l'imposta troverebbe ugualmente applicazione nella misura di euro 168,00, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 4, comma 1, lettere d) e a) della Tariffa, parte prima.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.