

Risposta n. 614

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Agevolazioni fiscali previste dall'articolo 1, comma 568-bis, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e portata applicativa del richiamo a tali agevolazioni operato dall'articolo 20 del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175.

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

QUESITO

Il Comune istante rappresenta che la società "*Alfa Srl*", inizialmente detenuta interamente da "*Beta Spa*" - società partecipata dall'*Istante* -, ha acquistato nel 2014 alcuni immobili del quartiere *XXX*.

Con deliberazione del Consiglio Comunale del *XXX* 2019, n. *XXX*, nell'ambito del processo di razionalizzazione delle società partecipate, il Comune ha autorizzato la messa in liquidazione di *Alfa Srl* ai sensi dell'articolo 2484 del codice civile.

Con deliberazione del Consiglio Comunale del *XXX* 2019, n. *XXX*, è stata disposta la riduzione del capitale sociale di *Beta Spa* ai sensi dell'articolo 2445 del codice civile tramite assegnazione della partecipazione in *Alfa Srl* all'istante (unico socio).

In sede di documentazione integrativa, il Comune precisa che la predetta assegnazione della partecipazione è stata assoggettata al regime Iva di esenzione ai

sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e ad imposta di registro ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera d), della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Successivamente, si provvederà alla liquidazione finale di *Alfa Srl*, con assegnazione all'istante, quale unico socio, dell'intero compendio detenuto dalla detta Società.

Il Comune precisa che gli immobili che verranno assegnati all'istante sono costituiti da fabbricati aventi categoria catastale D/8 e da aree urbane suddivise in aree edificabili e non edificabili e che è intenzione dell'istante destinare il compendio immobiliare alle attività rilevanti ai fini Iva.

Il Comune rileva che nel caso di liquidazione di società partecipate da enti pubblici, l'articolo 1, comma 568-*bis*, lettera a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, prevede agevolazioni fiscali per gli atti e le operazioni poste in essere in favore delle pubbliche amministrazioni locali, limitatamente ad un arco temporale, ed in particolare con riferimento alle operazioni poste in essere in seguito a scioglimento di società deliberato non oltre ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della disposizione, vale a dire entro il 5 maggio 2016.

Il citato comma 568-*bis* è stato, successivamente, richiamato dall'articolo 20 del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 ("*Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica*", di seguito "*Testo Unico*"), che al comma 6 prevede che "*Resta ferma la disposizione dell'articolo 1, comma 568-*bis*, della legge 27 dicembre 2013, n. 147*".

Tale previsione fa sorgere il dubbio in merito alla possibilità di applicare l'agevolazione prevista dal comma 568-*bis* nel caso di liquidazione volontaria deliberata in data successiva a quella prevista dalla medesima norma.

Ciò premesso, il Comune chiede di conoscere il regime fiscale applicabile all'operazione di retrocessione degli immobili di proprietà di *Alfa Srl* (società partecipata al 100 per cento dall'istante), da attuarsi nella forma di assegnazione di beni all'istante a seguito di liquidazione volontaria ai sensi dell'art. 2484 del codice

civile di *Alfa Srl* prevista nel Piano di razionalizzazione 2017, disposta con deliberazione del Consiglio Comunale del XXX 2019, n. XXX, indirizzo poi recepito nel Piano di razionalizzazione 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Comune ritiene che il d.lgs. n. 175 del 2016 intenda favorire la riorganizzazione delle società partecipate con la conseguente reinternalizzazione del patrimonio immobiliare degli enti locali, e quindi mantenere le agevolazioni fiscali previste dalla norma originaria; infatti, pur essendo l'entrata in vigore del Testo Unico successiva all'efficacia temporale prevista dal citato comma 568- *bis*, l'articolo 20, comma 6, del Testo Unico fa salvi gli effetti prodotti dalla norma agevolativa richiamata.

In altri termini, il contenuto agevolativo della norma è da ritenersi mantenuto in quanto genericamente richiamato, senza alcun riferimento a limitazioni temporali.

Del resto, posto che la "*ratio*" della norma è rappresentata dall'eliminazione di società partecipate da pubbliche amministrazioni locali strutturalmente deficitarie, che costituiscono un peso per la finanza pubblica, va da sé che un ente non può essere penalizzato per l'evidente vuoto normativo creatosi nel momento in cui non è stata chiarita l'efficacia per i periodi successivi al 2016.

In conclusione, secondo l'istante, il comma 568-*bis* citato deve considerarsi tuttora vigente, sicché la retrocessione degli immobili di proprietà di *Alfa Srl* all'istante socio unico a seguito di liquidazione volontaria, ad eccezione dell'Iva, deve essere esente da:

- imposta catastale sui trasferimenti dei fabbricati strumentali censiti in categoria D/8;
- imposta di registro sulle cessioni di aree non edificabili;
- Ires ed Irap sulle eventuali plusvalenze realizzate dalla *Alfa Srl* a seguito delle

operazioni di assegnazione di beni immobili al socio istante.

In subordine, l'istante sostiene che le operazioni di assegnazione di beni ai soci debbano scontare la seguente tassazione ai fini delle imposte indirette:

- per la retrocessione degli immobili strumentali, *Alfa Srl* emetterà fattura attiva in regime di inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972. L'istante evidenzia che il decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), ha previsto, nel caso di cessione di immobili strumentali soggetta ad Iva, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (Euro 200,00) e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. L'art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, prevede, però, l'applicazione dell'imposta ipotecaria in misura fissa anziché proporzionale per le cessioni di immobili a favore degli enti pubblici, inclusi i comuni;

- per la retrocessione delle aree edificabili, *Alfa srl* emetterà fattura con Iva ad aliquota ordinaria del 22% e si applicheranno in misura fissa le imposte ipotecarie e catastali previste dagli articoli 10 e 1-bis della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990;

- l'assegnazione delle aree non edificabili, non soggette ad Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, sarà da assoggettare ad imposta di registro nella misura del 9% e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che con il presente parere si prescinde dalla valutazione di ogni altra operazione diversa da quella oggetto del quesito posto ovvero assegnazione di beni al socio unico (Comune istante), restando, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 1, comma 568-*bis*, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 ("Legge di

stabilità 2014") ha previsto agevolazioni fiscali in favore delle pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 - e successive modificazioni, finalizzate ad incentivare sia lo scioglimento delle società controllate (direttamente o indirettamente), che le ipotesi di alienazione delle partecipazioni da esse detenute.

In particolare, la lettera a) del richiamato comma 568-*bis*, come modificata dall'articolo 1, comma 616, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, prevede che in caso di scioglimento in corso, ovvero deliberato, non oltre ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della norma (ovvero entro il 5 maggio 2016), gli atti e le operazioni posti in essere in favore delle predette pubbliche amministrazioni in seguito allo scioglimento di società, consorzi o aziende speciali sono esenti da imposizione fiscale, incluse le imposte sui redditi

e l'imposta regionale sulle attività produttive, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto. Le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Tale disposizione è stata inserita nell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013 in sede di conversione del decreto legge 6 marzo 2014, n. 16, avvenuto con legge 2 maggio 2014, n. 68.

Da ultimo, l'articolo 20 del Testo Unico di cui al decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, prevede (salvo quanto previsto in ordine all'effettuazione della revisione straordinaria delle partecipazioni disciplinata dal successivo articolo 24) che le amministrazioni pubbliche, ai fini della razionalizzazione del sistema societario, devono effettuare annualmente un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti enucleati al successivo comma 2, un

"piano di riassetto" per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione.

L'articolo 24 del medesimo Testo Unico prevede, invece, che le partecipazioni

detenute, direttamente o indirettamente, dalle amministrazioni pubbliche alla data di entrata in vigore del medesimo decreto in società non riconducibili ad alcuna delle categorie di cui all'articolo 4 dello stesso decreto, ovvero che non soddisfano i requisiti di cui all'articolo 5, commi 1 e 2, del decreto, o che ricadono in una delle ipotesi di cui all'articolo 20, comma 2, sono alienate o sono oggetto delle misure di cui all'articolo 20, commi 1 e 2. A tal

fine, entro il 30 settembre 2017, ciascuna amministrazione pubblica effettua con provvedimento motivato la ricognizione di tutte le partecipazioni possedute alla data di entrata in vigore del presente decreto, individuando quelle che devono essere alienate.

Gli articoli 20 e 24 del citato decreto legislativo, inoltre, fanno salva l'applicazione di una serie di disposizioni fiscali in materia di razionalizzazione delle partecipate pubbliche, tra cui, rispettivamente il menzionato comma 568-*bis* dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013 e l'articolo 1, comma 614, della legge n. 190 del 2014.

Nello specifico, il citato articolo 20 al comma 6 prevede che «*Resta ferma la disposizione dell'articolo 1, comma 568-bis, della legge 27 dicembre 2013, n. 147*».

Con riferimento alla questione interpretativa relativa all'applicabilità ai casi di scioglimento previsti dalla nuova procedura introdotta dal decreto legislativo n. 175 del 2016 delle agevolazioni fiscali previste dal citato art. 1, comma 568-bis, occorre fare riferimento alla risposta resa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze all'interrogazione parlamentare n. 5-12294 del 28 settembre 2017, di cui si riportano di seguito i passaggi più significativi: *"Giova preliminarmente precisare che il cennato comma 568-bis è stato inserito nell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013 in sede di conversione del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, avvenuto con legge 2 maggio 2014, e trova applicazione per le operazioni effettuate da parte delle amministrazioni locali con procedura di evidenza pubblica in corso o deliberate entro e non oltre ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione.*

L'articolo 20 del citato decreto legislativo n. 175 del 2016 prevede, al comma 1,

che le amministrazioni pubbliche effettuino annualmente, con proprio provvedimento, un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti enucleati al successivo comma 2, un "piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione".

Tali "piani di riassetto", corredati di apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione, devono essere predisposti qualora, le amministrazioni pubbliche abbiano rilevato la presenza di partecipazioni societarie che, sulla base dei criteri evidenziati al comma 2, devono essere dismesse o ridimensionate (si tratta, ad esempio, di partecipazioni in società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti, oppure in società che

svolgano attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali, e altro).

La procedura prevista dall'articolo in commento è stata introdotta a regime, in quanto prevede che sia i provvedimenti di analisi dell'assetto societario quanto gli eventuali conseguenti "piani di riassetto" debbano essere adottati entro il 31 dicembre di ciascun anno.

Come previsto dal comma 7 del medesimo articolo 20, la mancata adozione dei predetti provvedimenti comporta l'irrogazione di sanzioni e l'eventuale determinazione del danno rilevato in sede di giudizio amministrativo contabile.

La norma in commento, inoltre, fa salva l'applicazione di una serie di disposizioni in materia di razionalizzazione delle partecipate pubbliche, tra cui, per quanto di rilievo in questa sede, il menzionato comma 568-bis" [e] "l'articolo 1, commi 611 e 612, della legge n. 190 del 2014 che imponeva alle amministrazioni di adottare, entro il 31 marzo 2016, un piano operativo una tantum di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni possedute.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, tenuto conto del tenore letterale della

norma, ritiene che il citato comma 6 dell'articolo 20 della legge n. 175 del 2016 si limiti a fare salvi gli effetti prodotti dalla norma agevolativa richiamata - applicabile alle operazioni di scioglimento delle società deliberate entro e non oltre ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, vale a dire entro il 5 maggio 2016 - senza per questo prevedere esplicitamente una "proroga" degli stessi effetti.

Pertanto, l'Agenzia rappresenta che non sembra possibile applicare automaticamente, anche ai casi di scioglimento previsti dalla nuova procedura introdotta dal decreto legislativo, n. 175 del 2016, le medesime agevolazioni fiscali previste dal citato comma 568-bis che restano limitate alle fattispecie in esso previste.

È opportuno segnalare, tra l'altro, che non si registra una perfetta corrispondenza tra l'ambito soggettivo del comma 568-bis e quello dell'articolo 20 in commento: mentre il primo ha come destinatari le "pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196", il secondo ha una platea di destinatari più estesa, in quanto la norma fa generico riferimento alle "amministrazioni pubbliche" (sottinteso di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n.

165 del 2001) senza ulteriori precisazioni.

Infine, deve rilevarsi che l'eventuale applicazione di misure agevolative fiscali alle fattispecie di scioglimento di società controllate dalle pubbliche amministrazioni non sarebbe coerente con la contestuale previsione di misure sanzionatorie previste (dal comma 7) in caso di mancata adozione dei relativi provvedimenti".

Nel caso di specie, come risulta dall'istanza e dalla documentazione prodotta, anche in sede di documentazione integrativa, la liquidazione di *Alfa Srl*, in seguito alla quale viene effettuata la retrocessione all'istante del compendio immobiliare nella titolarità di detta Società, è stata prevista successivamente al 5 maggio 2016, nel Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale n. XXX/2017.

Inoltre, tale liquidazione volontaria è stata disposta con deliberazione del Consiglio Comunale n. XXX/2019 approvata in data XXX 2019, indirizzo poi recepito nel piano di revisione annuale delle partecipazioni di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 175 del 2016, approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. XXX/2019, nel quale veniva dato atto della liquidazione e dell'operazione di retrocessione all'istante, con contestuale riduzione volontaria del capitale sociale di *Beta Spa*.

Nello specifico, come risulta anche dalla documentazione allegata, lo scioglimento e la messa in liquidazione della *Alfa Srl* è stato deliberato dall'Assemblea di *Alfa Srl* in data XXX 2019 ed iscritto nel Registro delle Imprese in data XXX 2019.

Per le suesposte motivazioni si ritiene che nel caso in esame non ricorrono i presupposti per beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal citato art. 1, comma *568-bis*, in quanto l'operazione prospettata non è deliberata entro i limiti temporali previsti dalla medesima norma.

Pertanto, all'atto di retrocessione di immobili in oggetto all'istante, che il Comune precisa verrà effettuato nella forma di assegnazione di beni al socio, oltre all'Iva (applicabile al ricorrere dei presupposti indicati in sede di Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002, Risoluzione n. 194 del 17 giugno 2002), si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura indicata dall'Istante.

In particolare, all'assegnazione di fabbricati strumentali al socio Istante, soggetta ad Iva, sarà applicabile l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 200,00, ai sensi dell'art. 4, lettera d), n. 1) della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e l'imposta catastale nella misura proporzionale del 1%, come previsto dall'art. 10, comma 1, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

Inoltre, in relazione alla retrocessione dei fabbricati strumentali, l'imposta ipotecaria è applicabile nella misura fissa di Euro 200,00, come previsto dall'art. 2 della Tariffa allegata al citato d.lgs. n. 347 del 1990 con riferimento alla trascrizione di atti a titolo oneroso a favore di Comuni.

Le assegnazioni di aree edificabili (da qualificarsi tali secondo la definizione di

"area fabbricabile" fornita dall'articolo 36, comma 2, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223), invece, per le quali la cedente emetterà fattura con Iva ad aliquota ordinaria del 22%, scontano, in virtù del principio di alternatività Iva/Registro, oltre alla sopra indicata imposta di registro in misura fissa, le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di Euro 200,00 ciascuna, ai sensi dell'art. 10, comma 2 (con riferimento all'imposta catastale) e della nota all'art. 1

della Tariffa (quanto all'imposta ipotecaria) di cui al d.lgs n. 347 del 1990.

Infine, si conferma che le assegnazioni di aree non suscettibili di utilizzazione edificatoria e non agricole, non soggette ad Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, scontano l'imposta di registro nella misura del 9%, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 4, lettera d) n. 2), e lettera a) n. 1), della Tariffa, Parte prima, e art. 1, comma 1, della stessa Tariffa, allegata al TUR, e, conseguentemente, le imposte ipotecaria e catastale nella misura di Euro 50,00 ciascuna, a norma dell'art. 10, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

Per completezza, si rappresenta che resta salva la facoltà dell'Ufficio impositore competente di verificare, al momento della liquidazione dell'atto di assegnazione di beni in oggetto, la corretta applicazione dell'imposta di registro dovuta secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, ai sensi dell'art. 20 del TUR, e secondo i principi stabiliti dagli artt. 21 e 23, comma 3, del TUR, nonché delle imposte ipotecaria e catastale.

Con riferimento all'imposta sul reddito delle società si rileva che le eventuali plusvalenze realizzate dalla Alfa Srl, a seguito dell'assegnazione di beni immobili al socio Istante concorrono a formare il reddito imponibile IRES, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR").

L'articolo 86, comma 1, lettera c) del TUIR dispone che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art.85, concorrono a formare il reddito anche nell'ipotesi in cui i beni medesimi " (...) vengono assegnati ai

soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

Al riguardo, come chiarito con la risoluzione n. 191 del 2009, si osserva che l'assegnazione di beni ai soci, in linea di principio, non costituisce un'operazione fiscalmente neutrale nemmeno nell'ipotesi in cui sia effettuata, a valori contabili, ovvero mediante una riduzione del capitale sociale in misura pari al valore contabile dei beni che transitano al socio.

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

Pertanto, 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 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 sopra citato).

IRAP

Ai fini IRAP, si rammenta che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, decreto IRAP) - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Ne consegue che, l'eventuale plusvalore risultante in bilancio dall'operazione di assegnazione dei beni dell'impresa al socio concorre alla formazione del valore della

produzione netta nel periodo d'imposta in cui è rilevato a conto economico, tenuto conto, se presente, del disallineamento tra valore contabile e fiscale del bene assegnato (cfr. circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, circolare n. 37/E del 16 settembre 2016).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)