

Risposta n. 456/2023

OGGETTO: scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice ex legge n. 197 del 2022 – cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione – liquidazione e cancellazione della società semplice – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette

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

QUESITO

ALFA s.r.l. (di seguito, l'"Istante", la "Società" o anche "ALFA") propone istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere una conferma dell'assenza di profili di abuso del diritto, ex articolo 10-bis della legge n. 212/2000, in relazione ad una serie di operazione volte al trasferimento a terzi di un complesso immobiliare nei termini di cui si dirà.

La Società dichiara che:

- è stata costituita in data [...] , a seguito della fusione per unione in una nuova società (ALFA) di quattro società immobiliari preesistenti, con analoghi oggetti sociali;

- alla data del [...] 2022, il proprio capitale sociale [...] risulta ripartito tra n. [...] soci, dei quali [...] soci (costituiti in forma di Enti) detengono complessivamente il [...] del capitale, mentre i restanti soci, detengono il residuo [...];

- è retta da un Consiglio di Amministrazione, composto da [...] membri, e alla data del [...] impiegava [...] dipendenti;

- l'attività principale (sia per volume di ricavi sia per numero di dipendenti addetti) svolta consiste nella fornitura di servizi convittuali a favore degli ospiti/dipendenti presso la residenza dei committenti. Detti servizi (che generalmente comprendono mensa, biancheria, pulizia, e servizi ausiliari) vengono resi a fronte di contratti di appalto o di convenzioni (in apposita tabella riepilogativa sono indicati tutti i servizi resi presso ciascuna residenza, con specificazione dell'importo contrattuale, dell'oggetto, della tipologia, della decorrenza e della durata del contratto/convenzione in essere);

- l'attività secondaria consiste nella locazione a terzi degli immobili di proprietà, tutti (compreso il COMPLESSO IMMOBILIARE di cui si dirà) strumentali per natura ma non per destinazione, in quanto non utilizzati direttamente dalla Società a servizio dell'attività principale. Quanto ai locatari, la Società fa presente che si tratta generalmente di enti di promozione sociale senza scopo di lucro.

La Società evidenzia che, a seguito della fusione della società "BETA S.p.A.", ALFA detiene in proprietà il complesso immobiliare denominato [...] (di seguito, "COMPLESSO IMMOBILIARE"), il cui atto di acquisto risale al [...], e che nel [...] ha ricevuto in donazione da privati un'ulteriore porzione di terreni annessi al COMPLESSO

IMMOBILIARE. Quest'ultimo comprende [...] e più edifici, oggetto nel corso del tempo di interventi di ristrutturazione. La Società riporta gli identificativi catastali suddivisi tra terreni e fabbricati e specifica che l'intero compendio è strumentale per natura, specificando che i beni che ne fanno parte sono classificati come "beni culturali".

La Società riferisce che l'intero COMPLESSO IMMOBILIARE, fatta eccezione per il [...] - alla data di presentazione dell'istanza inutilizzato e improduttivo di reddito - è stato locato a [...] con contratto del [...] (durata [...] anni, rinnovabile). In conformità all'oggetto sociale della Società, il conduttore è [...] e in base all'articolo [...] del predetto contratto *"ciascuna delle unità immobiliari viene concessa in locazione per essere adibita esclusivamente ad uso per attività formative, educative, culturali ed è fatto divieto al conduttore di mutare, anche solo parzialmente e/o temporaneamente, tale destinazione d'uso [...]"*.

La Società evidenzia che il canone di locazione pattuito (euro [...] per il primo anno, euro [...] per il secondo ed euro [...] a partire dal terzo anno, ridotto con *addendum* al contratto del [...] a seguito all'emergenza epidemiologica da COVID-19), fin dall'origine non era rappresentativo del valore dell'immobile, e che la gestione del COMPLESSO IMMOBILIARE non sia adeguatamente profittevole, in quanto:

(i) la struttura necessita di elevati costi di gestione che hanno determinato negli anni un significativo disavanzo economico;

(ii) da un punto di vista finanziario, il flusso di cassa non è sufficiente per il sostenimento degli interventi di manutenzione necessari;

(iii) l'immobile necessita di interventi di ristrutturazione, rispetto ai quali la Società ha fatto predisporre una relazione tecnica che quantifica un *budget* di previsione

di costi per rifunzionalizzazione della struttura e miglioramento delle performance energetiche di [...] euro.

La Società sottolinea che l'impegno finanziario richiesto non è sostenibile e che, peraltro, tenuto conto della scarsa redditività del COMPLESSO IMMOBILIARE e delle previsioni dell'oggetto sociale, non sussistono le condizioni per conseguire un ammontare di ricavi sufficiente a garantire il regolare rimborso degli eventuali finanziamenti bancari. Parimenti, la Società esclude che i necessari interventi di ristrutturazione possano essere sostenuti raccogliendo risorse dai soci, che vantano già rilevanti crediti nei confronti della stessa.

La Società dichiara, inoltre, di aver ricevuto nel [...] da parte di un operatore immobiliare un'offerta non vincolante di acquisto del COMPLESSO IMMOBILIARE, che verrebbe trasformato in [...], a fronte della quale la Società stessa ha concesso un periodo di esclusiva e avviato delle attività di *due diligence*. Nella prospettiva di una favorevole conclusione della negoziazione, la Società ha effettuato i necessari approfondimenti sull'onere fiscale conseguente alla cessione.

La Società riferisce che, tenuto conto del corrispettivo previsto nell'offerta (circa [...] euro) e del valore netto contabile residuo del COMPLESSO IMMOBILIARE risultante dal bilancio (circa [...] euro, pari anche al costo fiscalmente riconosciuto), le simulazioni effettuate hanno evidenziato un ingente onere fiscale (IRES ed IRAP), superiore a [...] euro, che ha generato forti perplessità sulla conclusione dell'operazione di cessione.

Posto che nelle more sono subentrati gli strumenti agevolativi previsti dall'articolo 1, commi da 100 a 105, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. "Legge di Bilancio

2023"), la Società sta valutando se estromettere il COMPLESSO IMMOBILIARE dal regime d'impresa avvalendosi dei predetti strumenti agevolativi, per poi procedere alla sua successiva cessione a terzi, valutando favorevolmente l'offerta summenzionata.

In merito alla alternative previste dagli strumenti agevolativi di cui alla Legge di Bilancio 2023 (ossia, l'assegnazione, la cessione o la trasformazione agevolate), la Società evidenzia che l'operazione di assegnazione e quella di cessione agevolate non sono praticabili nella fattispecie in esame, sia per la presenza di circa [...] soci (molti dei quali persone fisiche), che darebbe luogo, nel caso di assegnazione o di cessione diretta del COMPLESSO IMMOBILIARE a loro favore, a una enorme "comproprietà", tale da richiedere una gestione "condominiale" dell'immobile, sia sotto il profilo fiscale, in quanto l'assegnazione o la cessione agevolata ai soci secondo il valore catastale traslerebbe sui soci il carico fiscale derivante dalla vendita, aggravando le criticità evidenziate (*cfr.*, circolare n. 26/E del 2016).

Di conseguenza, la Società intende procedere, innanzitutto, alla sua scissione parziale proporzionale (di seguito, "Scissione") a favore di una beneficiaria appositamente costituita (di seguito, "NewCo") in cui veicolare il COMPLESSO IMMOBILIARE e, successivamente, alla trasformazione di NewCo in una società semplice, la cui gestione verrebbe attribuita ai soci che assumeranno la qualifica di amministratori (in numero limitato), permetterebbe di scongiurare rischi di stallo nella gestione e di mantenere la proprietà del COMPLESSO IMMOBILIARE in capo ad un unico soggetto, rappresentato dalla società semplice in persona dei suoi amministratori, che continuerebbe ad interfacciarsi con il potenziale acquirente.

La Società evidenzia che, sotto il profilo fiscale, la prospettata trasformazione in società semplice sulla base del valore catastale, finalizzata alla successiva vendita dell'immobile, comporterebbe un onere più contenuto, sia rispetto all'ipotesi di vendita diretta dell'immobile da parte della stessa Società, sia rispetto alle ipotesi di assegnazione/cessione agevolata ai soci.

In merito, la Società richiama la circolare n. 26/E del 2016, che, in caso di trasformazione in società semplice, chiarisce che *"ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio"*.

La Società sottolinea che, nell'ambito degli immobili locati, il COMPLESSO IMMOBILIARE è:

- il solo immobile di proprietà che presenta una scarsa redditività, tale da avere indotto i soci a valutarne la cessione;
- il solo che richiede importanti interventi di ristrutturazione.

Tutto quanto sopra premesso, la Società intenderebbe porre in essere, per avvalersi della trasformazione agevolata in società semplice finalizzata alla successiva cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE, in sintesi, le seguenti operazioni:

1) la Scissione (parziale proporzionale) della Società con attribuzione alla beneficiaria (NewCo) il COMPLESSO IMMOBILIARE (e il relativo contratto di locazione), ferme restando in capo alla scissa tutte le altre immobilizzazioni presenti in bilancio, oltre ai crediti e ai debiti preesistenti;

2) la trasformazione di NewCo in società semplice avvalendosi delle agevolazioni previste dall'articolo 1, commi da 100 a 105, della legge n. 197 del 2022 (compresa la previsione che consente di determinare il valore normale in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 - *cf.*, l'articolo 1, comma 102, della legge n. 197 del 2022);

3) in esito alla trasformazione in società semplice (e subordinatamente al buon esito delle negoziazioni), la cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE a un soggetto terzo;

4) l'attribuzione ai soci, in proporzione alle rispettive partecipazioni al capitale dell'"utile" conseguito dalla società semplice a fronte del corrispettivo di cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE [...];

5) una volta completata la cessione ed esauriti gli eventuali connessi obblighi contrattuali, la liquidazione della società semplice e la sua cancellazione (senza l'emersione di alcune componenti positive di reddito in capo alla società stessa ovvero da imputare ai soci - [...]).

In proposito, la Società evidenzia che la Scissione comporterà l'assegnazione del solo COMPLESSO IMMOBILIARE a favore di una società da costituire nella forma di una società a responsabilità limitata, le cui quote verranno attribuite ai soci della scissa nelle stesse proporzioni. I soci della beneficiaria saranno gli stessi che rivestivano tale qualità presso ALFA al 30 settembre 2022 (fatta eccezione per le possibili variazioni descritte in istanza). Inoltre, la Società fa presente che la beneficiaria avrà

quale oggetto esclusivo *"la gestione, amministrazione e sfruttamento di beni immobili di proprietà sociale. Essa potrà inoltre compiere, nei limiti e con i criteri previsti dalla legislazione tempo per tempo vigente, ogni attività non commerciale utile o necessaria per il conseguimento dell'oggetto sociale"* e che alla stessa beneficiaria sarà assegnato il COMPLESSO IMMOBILIARE (*i.e.*, le singole unità immobiliare che lo compongono) al medesimo valore contabile e fiscale in essere presso la Società (scindenda), in ossequio al principio di continuità fiscale.

La Società dà atto dell'iscrizione nel proprio bilancio chiuso al 31 dicembre 2021 di una riserva in sospensione d'imposta denominata *"Riserva di Rivalutazione ex D.L. 104/2020"*, dell'importo di euro [...] (di seguito, *"Riserva di Rivalutazione"*), derivante - come indicato nella Nota Integrativa al bilancio 2020 - dal fatto che *"la Società si è avvalsa della facoltà prevista dall'art. 110 del D.L. 104/2020, convertito nella Legge 126/2020, rivalutando l'immobile di [...], il cui valore era già presente nel bilancio al 31 dicembre 2019. [...] La riserva di rivalutazione lorda ammonta a Euro [...] che, al netto dell'imposta sostitutiva di rivalutazione di Euro [...], risulta pari a Euro [...]"*.

La Società riferisce che la Riserva di Rivalutazione non è stata affrancata e di aver versato la prima e la seconda rata dell'imposta sostitutiva negli esercizi 2021 e 2022 (mentre l'ultima rata verrà versata nel corrente esercizio 2023).

In merito alla predetta Riserva di Rivalutazione, la Società precisa che la stessa sarà ricostituirla interamente in capo alla beneficiaria perchè, tenuto conto che il periodo di sorveglianza della Riserva di Rivalutazione termina al 31 dicembre 2023, detta Riserva è strettamente correlata all'elemento dell'attivo patrimoniale oggetto di trasferimento alla

beneficiaria. Quanto alle altre poste del patrimonio netto contabile della Società, le stesse verranno proporzionalmente ricostituite nel patrimonio netto della società beneficiaria.

Ai fini delle imposte dirette, la Società evidenzia che la disciplina fiscale della Scissione è contenuta nell'articolo 173 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e la stessa è considerata un'operazione fiscalmente irrilevante, ovvero inidonea a produrre l'emersione di componenti positivi o negativi di reddito, con riferimento sia alle società partecipanti che ai soci della società scissa.

Ai fini delle imposte indirette, la Società evidenzia che la Scissione è esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera f) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e che, ai fini dell'imposta di registro, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4, comma 1, lettera b), della Parte I della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, gli atti relativi alle operazioni di scissione sono soggetti al pagamento dell'imposta di registro in misura fissa per l'importo di euro 200,00. In proposito, la Società osserva che, in presenza di immobili, oltre l'imposta di registro, sull'atto sono dovute le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200, così come stabilito dall'articolo 4 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 per l'imposta ipotecaria, e dall'articolo 10, comma 2, del decreto legislativo n. 347 del 1990 per l'imposta catastale. Pertanto, nel caso di specie, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

In particolare, per quanto riguarda la Scissione e la successiva trasformazione in società semplice della beneficiaria, la Società evidenzia che, a seguito della Scissione,

la beneficiaria procederà alla trasformazione in società semplice alle condizioni e nei termini previsti per avvalersi dell'agevolazione di cui all'articolo 1, commi da 100 a 105, della Legge di Bilancio 2023. Ciò in quanto, al momento dell'assunzione della delibera da parte dei soci della beneficiaria, la stessa avrà acquisito il requisito soggettivo mancante (società avente per oggetto esclusivo la gestione di beni immobili). La Società sottolinea che, ai fini delle imposte dirette, la beneficiaria applicherà l'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP nella misura dell'8 per cento sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti dalla società al momento della trasformazione e il costo fiscalmente riconosciuto, avvalendosi della facoltà di assumere, per la determinazione delle plusvalenze, il valore dei beni immobili in misura pari al valore catastale (ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986) in luogo del valore normale ed includendo nel costo fiscalmente riconosciuto dal COMPLESSO IMMOBILIARE la rivalutazione eseguita nell'esercizio 2020 in base al decreto-legge n. 104 del 2020, in continuità con quanto indicato al paragrafo 7 della circolare n. 37/E del 2016 con riferimento alla precedente legge di estromissione agevolata dei beni d'impresa.

Ai fini delle imposte indirette, la Società, dopo aver richiamato la circolare n. 26/E del 2016 (Capitolo III, Parte II) in tema di trasformazione in società semplice, ritiene che la fattispecie considerate sia esclusa dall'applicazione dell'IVA, risalendo l'acquisto del [COMPLESSO IMMOBILIARE] a periodi antecedenti all'introduzione dell'IVA (fatta eccezione per due minori porzioni di terreno oggetto di successive donazioni). Ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera c) della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, l'Istante ritiene si applichi, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera c), della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, l'imposta

in misura fissa, anche con riferimento ai tributi ipotecari e catastali. Pertanto, nel caso di specie di trasformazione della NewCo in società semplice sono dovute le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, la Società chiede, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212 del 2000, un parere - ai fini delle imposte dirette e indirette - sulla riconducibilità della complessiva operazione sopra descritta, finalizzata alla cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE ad opera della società semplice e sua successiva liquidazione finale, a una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

Con nota del [...], la Scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa a cui la Società ha risposto con nota del [...] producendo le informazioni e i documenti richiesti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che la Scissione con assegnazione del COMPLESSO IMMOBILIARE a favore di una società (NewCo) di nuova costituzione e la successiva trasformazione della stessa in società semplice, finalizzata alla cessione a terzi di detto COMPLESSO IMMOBILIARE, valutata sia nel suo complesso, sia nei singoli passaggi che la compongono, non costituisca abuso del diritto in quanto:

- a) non è finalizzata alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- b) non è priva di sostanza economica, consentendo la fuoriuscita dalla società scindenda di una parte degli immobili e la loro successiva estromissione dal regime d'impresa, in linea con le finalità della legge n. 197 del 2022;

c) non comporta la violazione di alcuna norma di legge, né di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario.

La Società evidenzia che la Scissione prospettata non costituisce la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci, spostando la tassazione dai beni di primo grado (immobili) ai beni di secondo grado (titoli partecipativi) soggetti a un più mite regime impositivo (*capital gain*) e che la scissione è preordinata a far sì che la NewCo, destinataria degli immobili, possa avvalersi delle citate norme agevolative, nella forma della trasformazione in società semplice.

La Società fa presente che il caso di scissione propedeutica alla trasformazione agevolata in società semplice è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria con riferimento all'analogo regime previsto dall'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Al riguardo, sottolinea che l'Agenzia ha escluso la sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto in relazione alle operazioni c.d. "propedeutiche" che consentono di avvalersi di regimi agevolati, richiamando la Risoluzione del 26 luglio 2017 n. 98/E (che ha riconosciuto legittimità fiscale ad una scissione parziale asimmetrica non proporzionale, propedeutica alla fruizione del citato regime di assegnazione agevolata dei beni da parte soltanto di alcuni soci della società che si scinde, chiarendo che *"la scelta operata appare in linea con la ratio della norma che emerge dalla relazione illustrativa alla legge di stabilità 2016, secondo cui il regime agevolativo in questione è diretto ad offrire l'opportunità (assegnazione ai soci o anche trasformazione in società semplice) per estromettere dal regime d'impresa - a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste -*

quegli immobili per i quali ad oggi non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli").

La Società richiama altresì le analoghe conclusioni contenute nella risoluzione n. 101/E del 3 novembre 2016, con riferimento al caso di una scissione parziale proporzionale propedeutica alla fruizione del regime di cui alla legge n. 208 del 2015, attraverso la successiva trasformazione agevolata in società semplice della sola società beneficiaria.

Con riferimento alla circostanza che dopo la trasformazione della NewCo in società semplice il COMPLESSO IMMOBILIARE sarà oggetto di successiva cessione a un terzo soggetto, la Società fa presente che con la risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016, è stato ritenuto non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 il risparmio d'imposta derivante dalla cessione degli immobili (estromessi dal regime d'impresa) effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione agevolata agli stessi degli immobili in questione, considerando la *ratio* della norma agevolativa, diretta a offrire l'opportunità, mediante l'assegnazione ai soci o la trasformazione in società semplice, di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, immobili per i quali attuale non sussistono condizioni di impiego mediamente profittevoli.

Inoltre, la Società rammenta che, in caso di successiva cessione degli immobili da parte della società semplice, l'eventuale plusvalenza è soggetta a imposizione *ex* articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR: pertanto, per i fabbricati di ogni genere e i terreni agricoli la plusvalenza non è tassata se la cessione avviene dopo i cinque anni dall'acquisto. A tale proposito (ribadendo quanto contenuto nella circolare n. 26/E

del 2016), rileva che la trasformazione in società semplice non interrompe il suddetto quinquennio, con la conseguenza che i cinque anni decorrono sin dalla data dell'acquisto originario del [COMPLESSO IMMOBILIARE] da parte della Società. Pertanto, la cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE da parte della società semplice non darebbe luogo ad alcun reddito imponibile imputabile ai soci ai sensi del citato articolo 67.

La Società evidenzia come tale effetto sia una mera conseguenza del regime fiscale "naturale" delle società semplici e che sarebbe "incoerente" agevolare l'estromissione dei beni a favore dei soci, per poi disconoscere il conseguente regime fiscale applicabile ai redditi ritraibili dall'impiego dei suddetti beni da parte dei soci destinatari. Pertanto, è dell'avviso che la successiva cessione a terzi soggetti del COMPLESSO IMMOBILIARE non configuri alcuna ipotesi di abuso del diritto e che il risparmio d'imposta conseguito dalla Società attraverso l'operazione nel suo complesso sia del tutto legittimo.

Per completezza espositiva, la Società rappresenta che, in caso di esito favorevole della cessione dell'immobile, l'utile conseguito dalla società semplice sarà poi attribuito ai soci, in proporzione alle rispettive partecipazioni al capitale e che, una volta completata la cessione ed esauriti gli eventuali connessi obblighi contrattuali, la società semplice verrà liquidata e cancellata.

In relazione a tale ultimo aspetto, la Società richiama la risposta all'interpello n. 689 del 2021, relativo ad una fattispecie analoga, che ha chiarito che: "[...] *l'operazione di cessione dell'unico fabbricato detenuto dalla Società non genera una plusvalenza che possa confluire tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir, poiché sulla base di tale norma è considerata produttiva di reddito diverso l'ipotesi della*

cessione a titolo oneroso dei predetti beni "acquistati o costruiti da non più di cinque anni". Tenuto conto che, nel caso di specie, la cessione ha per oggetto beni immobili posseduti da più di cinque anni, non sussistendo il presupposto impositivo, la Società non ha realizzato un reddito imponibile. Pertanto non si verifica alcuna imputazione per trasparenza di reddito di partecipazione in capo ai soci in ragione dell'assenza del presupposto impositivo in capo alla Società. La conseguente distribuzione ai soci delle somme derivanti dalla predetta cessione non può dar luogo a tassazione in capo al socio in quanto le somme attribuite derivano da redditi che non sono imponibili in capo alla Società. Ciò posto, [...] si ritiene che, nel caso in esame, non siano imponibili i redditi compresi nelle somme che saranno attribuite ai soci in esito allo scioglimento della Società nei limiti in cui esse derivino esclusivamente dalla cessione dell'unica unità immobiliare posseduta da oltre un quinquennio". L'Istante evidenzia che ad analoghe conclusioni l'Agenzia è pervenuta con la risposta all'interpello n. 691 del 2021.

Anche ai fini delle imposte indirette (IVA e imposte di registro, ipotecarie e catastali), stante il quadro normative sopra delineato, la Società ritiene sostanzialmente che nel caso in esame non sia configurabile alcuna fattispecie di abuso del diritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre preliminarmente evidenziare che dal presente parere esula ogni valutazione in merito alla correttezza degli importi economici, contabili e fiscali e alla determinazione delle imposte ordinarie e sostitutive riportati nell'istanza e nella documentazione integrativa. Inoltre, lo stesso non implica o presuppone alcuna verifica e/o riconoscimento della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della disciplina

dei regimi agevolati di cui all'articolo 1, commi da 100 a 105, della legge n. 197 del 2022, ivi compresa la sussumibilità dell'attività che verrà effettivamente svolta, prima dalla società beneficiaria della scissione e poi dalla società semplice risultante dalla trasformazione della prima, alla «gestione degli immobili» che può formare oggetto dell'agevolazione *de qua* (cfr., ultimo periodo del comma 100), implicando tale verifica un accertamento di fatto esperibile solo in un'eventuale attività di controllo e non in sede di interpello.

Fermo restando quanto sopra premesso, si osserva che, secondo il disposto del comma 1 dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modifiche, recante la "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", affinché un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive, l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "*indebito*", costituito da "*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*";

b) l'assenza di "*sostanza economica*" dell'operazione o delle operazioni poste in essere, consistenti in "*fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*";

c) l'essenzialità del conseguimento di un "*vantaggio fiscale*".

Il mancato riscontro di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

Per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, debbono fra l'altro indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Tanto premesso, di seguito si procederà prioritariamente alla verifica della sussistenza del primo elemento costitutivo dell'abuso del diritto (*i.e.*, l'indebito vantaggio fiscale), in assenza del quale l'analisi in discorso dovrà considerarsi conclusa. Laddove dovesse ravvisarsi, al contrario, un indebito vantaggio fiscale, si procederà a verificare le ulteriori condizioni applicative della disciplina anti abuso (ovverosia l'assenza della sostanza economica dell'operazione e l'essenzialità del vantaggio indebito). Solo in presenza di tutti gli elementi richiamati *sub a)*, *b)* e *c)*, si procederà all'analisi circa la fondatezza e la non marginalità delle ragioni extra-fiscali dedotte.

Si deve ricordare che l'articolo 1, commi da 100 a 105, della legge n. 197 del 2022 ha riproposto il regime fiscale agevolato che consente l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci dei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e dei

beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In base al disposto dei richiamati commi 100 e 101, l'agevolazione in questione si traduce nella facoltà per le società interessate, a determinate condizioni, di assegnare o cedere i beni ai loro soci ovvero di trasformarsi in società semplici, mediante l'assolvimento ai fini delle imposte dirette di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRES) e dell'IRAP, in luogo di quella ordinaria, applicabile nelle ipotesi di fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

La disciplina agevolativa in esame, dunque, si applica alle cessioni, assegnazioni o trasformazioni in società semplice che avranno luogo entro il 30 settembre 2023, e, secondo quanto disposto dall'ultimo periodo del citato comma 100, è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di:

- beni immobili diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, 1° periodo, del TUIR (ossia, gli immobili non utilizzati strumentalmente in via diretta dalla società);
- beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria dell'impresa.

Individuato il quadro normativo di riferimento, va rilevato che con l'istanza in oggetto, la Società chiede una valutazione antiabuso, ai fini delle imposte dirette (IRES e IRAP) e di quelle indirette (IVA, imposte di registro, catastali e ipotecarie), del complesso delle operazioni descritte finalizzate al trasferimento a soggetti terzi del COMPLESSO IMMOBILIARE.

Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che l'insieme delle operazioni in parola costituisca una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, nei termini di cui si dirà.

Prima di affrontare l'analisi dei singoli elementi che integrano la fattispecie di abuso nel caso in esame, va sottolineato che, in generale, la *scelta* operata dal contribuente tra due o più alternative poste dal legislatore sul medesimo piano non è sindacabile sotto il profilo dell'abuso del diritto; ma ciò non esclude che una simile *scelta*, laddove si innesti nell'ambito di altre *scelte*, anch'esse - singolarmente considerate - altrettanto legittime (fermo restando quanto evidenziato in premessa in ordine alla verifica della sussistenza di tutti i presupposti dell'invocato regime della c.d. trasformazione agevolata) e non sindacabili, possa determinare un risultato complessivo, dato dall'insieme del loro concreto concatenarsi, in contrasto con la *ratio* delle norme invocate o con principi dell'ordinamento tributario.

In proposito, va evidenziato che, per quanto concerne le precedenti versioni del regime della cessione/assegnazione agevolata ai soci e della trasformazione agevolata in società semplice (*cf.*, da ultimo, l'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208 del 2015), è stato chiarito che la cessione a terzi di immobili ottenuti dai soci per l'effetto dell'assegnazione agevolata rappresenta una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che il relativo risparmio d'imposta risulta legittimo e non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000. Tale convincimento - secondo quanto riportato nella risoluzione n. 93/E del 2016 - "*trova la sua ragion d'essere nella ratio della norma, diretta ad offrire l'opportunità - tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice - di estromettere dal regime di impresa, a*

condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli".

Al pari, è stato ritenuto che non sussista alcun indebito risparmio nel caso in cui la trasformazione agevolata in società semplice sia preceduta da una scissione preordinata all'attribuzione alla società beneficiaria (che si trasformerà in società semplice) dei beni immobili che si intendono estromettere dal regime d'impresa (*cf.*, la risoluzione n. 101/E del 2016).

La *ratio* delle disposizioni in materia di cessione/assegnazione agevolata ai soci e di trasformazione agevolata in società semplice di cui all'articolo 1, commi da 100 a 105, della legge n. 197 del 2022 (stante la sostanziale riproposizione delle precedenti disposizioni analoghe), così come individuata dai richiamati precedenti di prassi, è dunque quella di consentire l'estromissione dei beni dal regime d'impresa riducendone il corrispondente carico fiscale attraverso, da un lato, la scelta del valore da attribuire ai beni da estromettere ai fini del calcolo della plusvalenza relativa - a seconda dei casi - all'assegnazione agevolata, alla cessione o alla trasformazione in società semplice (*i.e.*, il valore normale o quello catastalmente determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986) e, da un altro lato, l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP (nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione nonché nella misura del 13 per cento sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano). *Ratio* che è stata ritenuta rispettata anche nel caso in cui la trasformazione o l'assegnazione

siano precedute o seguite da altre operazioni (come il cambio di destinazione d'uso dell'immobile di cui alla circolare n. 26/E del 2016, la scissione nel caso della citata risoluzione n. 101/E, o la cessione degli immobili da parte dei soci assegnati nella risoluzione n. 93/E), preordinate comunque all'estromissione dei beni dall'impresa.

La *ratio* delle disposizioni in esame di cui alla legge n. 197 del 2022, così come sopra individuata, non appare ammettere che le medesime disposizioni agevolative siano invece sfruttate per assicurare ai soci della società, i cui beni immobili sono estromessi dal regime d'impresa, la percezione di proventi (*i.e.*, le plusvalenze immobiliari) derivanti dalla cessione a terzi dei predetti beni sostanzialmente azzerando immediatamente la relativa imposizione. Infatti, si ritiene che le predette disposizioni e, in particolare, quelle sulla trasformazione agevolata non consentano, attraverso la combinazione di *scelte* - ancorché, si ripete, singolarmente considerate legittime e non sindacabili - il raggiungimento di un complessivo risultato fiscale ulteriore rispetto all'estromissione dei beni dal regime d'impresa e, cioè, quello di assicurare ai soci un risparmio fiscale sulle plusvalenze immobiliari non rispondente ed estraneo alla *ratio* sopra evidenziata.

Ciò trova conferma nell'ambito della citata risoluzione n. 93/E in cui l'assenza di un indebito vantaggio è stata affermata in relazione a una fattispecie concreta in cui:

(i) l'assegnazione degli immobili ai soci (propedeutica alla loro successiva cessione a terzi) avveniva al valore normale e, dunque, la plusvalenza "da assegnazione" su cui applicare l'imposta sostitutiva era determinata come differenza tra il predetto valore normale (*i.e.*, di mercato) degli immobili e il costo fiscalmente riconosciuto in capo alla società ("*[l]assegnazione avverrebbe al valore di mercato dei beni, con*

il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dalla norma"), facendo sì che l'intera plusvalenza maturata sui beni assegnati ai soci fosse assoggettata a tassazione (ancorché con l'aliquota ridotta dell'imposizione sostitutiva per effetto dell'estromissione dal regime d'impresa a valori di mercato); e

(ii) i soci avrebbero comunque provveduto al pagamento delle ulteriori plusvalenze immobiliari - secondo le regole ordinarie - maturate sui beni assegnati rispetto al valore (normale) di assegnazione ("[i] soci della ALFA provvederebbero alla vendita degli immobili all'acquirente che si era offerto di acquistarli direttamente dalla società, realizzando quindi una plusvalenza imponibile ex art. 67 D.P.R. n. 917 del 1986 solo sull'eventuale parte di corrispettivo eccedente il valore di assegnazione").

A ciò va aggiunto che, proprio in relazione a una fattispecie relativa alla disciplina della trasformazione agevolata in società semplice delle società di comodo di cui all'articolo 29, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (analoga alla disciplina della trasformazione agevolata oggetto dell'istanza in esame), concernente la cessione degli immobili detenuti da una società commerciale (di comodo) successivamente alla sua trasformazione in società semplice, il Comitato antielusivo ha ritenuto *elusiva* (ai sensi dell'allora vigente articolo 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973) una trasformazione agevolata seguita dalla cessione degli immobili posseduti dalla società trasformata affermando che "[c]onsiderato il fine manifestamente elusivo dell'operazione, mediante la quale la disposizione agevolativa di cui all'art. 29 della legge n. 449, ontologicamente finalizzata alla riattribuzione "giuridica" dei beni posseduti attraverso soggetti interposti, verrebbe utilizzata unicamente allo scopo di mandare esente da imposizione le plusvalenze realizzate; Considerato che l'intera operazione, così come prospettata,

ha come fine evidente l'applicazione strumentale alle plusvalenze conseguite della previsione di cui all'art. 81, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi (vendita oltre il quinquennio), disposizione quest'ultima rivolta ai beni posseduti dalle persone fisiche al di fuori da attività d'impresa e non certo riferibile alle plusvalenze derivanti da immobili posseduti da una società lucrativa" (così il parere 7 settembre 1999, n. 21).

Ciò posto, dal contenuto dell'istanza emerge che la Società intende porre in essere le seguenti operazioni:

(1) la propria Scissione (parziale proporzionale) con l'attribuzione a una società beneficiaria (avente la forma di una società di capitali) appositamente costituita (NewCo) del COMPLESSO IMMOBILIARE (e il relativo contratto di locazione), mantenendo presso di sé (la scissa) tutte le altre immobilizzazioni già presenti in bilancio, oltre ai crediti e ai debiti preesistenti;

(2) la trasformazione di NewCo in società semplice avvalendosi del regime agevolativo di cui alla legge n. 197 del 2022, optando per la determinazione del valore normale sulla base del criterio catastale di cui all'articolo 52 del d.P.R. n. 131 del 1986;

(3) all'esito della trasformazione in società semplice, subordinatamente al buon esito delle negoziazioni, la cessione (da parte di NewCo) a soggetti terzi del COMPLESSO IMMOBILIARE;

(4) l'*attribuzione* dell'utile conseguito da NewCo (società semplice) a seguito della predetta cessione, in proporzione alle rispettive partecipazioni dei suoi soci (già soci dell'Istante);

(5) una volta completata la cessione ed esauriti gli eventuali connessi obblighi contrattuali, la liquidazione e cancellazione della società semplice (senza l'emersione di alcun componente positivo di redditi imputabile per trasparenza ai soci - [...]).

La fattispecie rappresentata nell'istanza è, dunque, caratterizzata dal fatto che la combinazione delle *scelte* poste in essere hanno il precipuo scopo di:

- veicolare il [COMPLESSO IMMOBILIARE] in una società attraverso un'operazione di scissione che, se di per sé non può ritenersi produttiva di un *indebito* risparmio d'imposta, determina un inequivocabile effetto *diretto* in capo alla beneficiaria sulle programmate operazioni successive e, cioè, il trasferimento a questa (la beneficiaria) dell'anzianità nel possesso del predetto complesso immobiliare in virtù delle norme stabilite per le scissioni [che prevedono il subentro dell'avente causa (beneficiaria) nelle posizioni fiscali del dante causa (scindenda) in relazione agli *asset* alla prima assegnati];

- trasformare la beneficiaria-società commerciale in un soggetto non commerciale (società semplice) consentendo sì l'estromissione del complesso immobiliare dal regime d'impresa ma, al pari, sfruttando - nei termini di cui si dirà - la *scelta* del valore catastale dello stesso di cui all'articolo 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986 (ben inferiore al valore normale-di mercato del complesso immobiliare in questione) ai fini della determinazione delle plusvalenze "da trasformazione" concernenti il complesso immobiliare medesimo;

- cedere a terzi il complesso immobiliare da parte della società semplice, applicando *immediatamente* il regime proprio delle persone fisiche, il quale non prevede la tassazione delle plusvalenze relative agli immobili [senza aspettare il decorrere del

quinquennio di possesso dell'immobile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR];

- attribuire ai soci della società semplice (*i.e.*, i soci dell'Istante vista la natura proporzionale della Scissione posta in essere) il provento della predetta cessione e liquidare la società semplice senza realizzarsi alcun presupposto impositivo né in capo alla società medesima né in capo ai suoi soci (già soci di ALFA).

In tal contesto, va evidenziato che la richiamata *scelta* del valore catastale (invece del valore normale) ai fini della determinazione della plusvalenza "da trasformazione" risulta chiaramente effettuata dall'Istante nella consapevolezza della riduzione del carico fiscale dell'intera operazione - e, nello specifico, a vantaggio dei soci dell'Istante stesso, effettivi beneficiari dell'intera operazione - considerando l'inutilità di un eventuale riconoscimento di un maggior valore fiscale (quello normale) del compendio immobiliare in questione in capo alla società trasformata (*i.e.*, la NewCo divenuta società semplice), stante l'immediata irrilevanza fiscale della plusvalenza realizzata dalla società semplice in occasione della programmata cessione del medesimo compendio per effetto dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR e della successiva liquidazione della medesima società semplice una volta attuata detta cessione.

In sostanza, nel caso in esame, si assiste al concatenarsi di una serie di *scelte* tutte di per sé legittime e non sindacabili ma, di fatto, volte null'altro che a sfruttare i regimi fiscali loro propri al fine di far conseguire direttamente ai soci dell'Istante un vantaggio fiscale contrario alle norme agevolative invocate nei termini sopra detti.

Da ultimo, va rilevato che, alla luce delle disposizioni concernenti i regimi agevolativi della assegnazione/cessione e della trasformazione, ammettere la legittimità

del risparmio d'imposta conseguente a una simile serie di operazioni collegate tra loro renderebbe sostanzialmente inutili i regimi di cessione agevolata e di assegnazione agevolata ai soci. Il legislatore nel prevedere tali tre alternative ha inteso lasciare la facoltà di scelta al contribuente di decidere quale negozio porre ritenendo, al contempo, che le conseguenze fiscali delle stesse (almeno) dovessero - seppur con le differenze che le connotano - essere simili e/o paragonabili; si ritiene, pertanto, che non possa una delle tre opzioni portare a risultati, nell'ambito del tempo in cui si realizzano, così diversi tra loro. In altri termini, laddove fosse ammessa una combinazione di negozi collegati alla trasformazione agevolata simile a quella descritta nell'istanza in esame, le altre forme di estromissione agevolata dei beni d'impresa previste dal legislatore (cessione ai soci e assegnazione agli stessi) sarebbero inutilmente percorribili in quanto il risultato fiscale di queste risulterebbe *non paragonabile* al "risparmio" ottenibile da una trasformazione collegata ad altre operazioni nei termini descritti nell'istanza.

Anche sotto il profilo dell'assenza di sostanza economica, si deve ritenere che l'intera operazione appare inidonea a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. In proposito, occorre evidenziare che lo scopo della trasformazione di una società di capitale (dotata esclusivamente di un compendio immobiliare) in una società semplice appare essere quello di consentire e mantenere il godimento (diretto o indiretto) in comune dei beni attraverso la società semplice; nel caso qui in esame, invece, la trasformazione viene strumentalmente preordinata solo a *sfruttare* il regime fiscale delle società semplici e, in particolare, il regime delle plusvalenze immobiliare di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR a seguito del *subentro* della società

semplice nell'anzianità del possesso del complesso immobiliare (già, peraltro, ereditato dalla società beneficiaria della Scissione).

Ciò trova conferma nel fatto che la società semplice è destinata, come evidenziato anche dall'Istante, a essere liquidata e cancellata a seguito della assegnazione dei proventi della cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE ai soci, avendo con ciò concluso la propria ragion d'essere nell'ambito dell'operazione complessivamente considerata.

Dunque, l'operazione nel suo complesso appare essere un *non genuino* utilizzo degli istituti invocati dal contribuente, destinata sostanzialmente a consentire ai soci di cedere il COMPLESSO IMMOBILIARE, veicolato con la Scissione dopo la sua estromissione dal regime d'impresa nell'ambito di una società semplice, e di azzerare il relativo carico fiscale immediatamente (senza attendere il decorso del quinquennio di cui al citato articolo 67).

Si deve ritenere che sussista anche l'ultimo requisito richiesto dall'articolo 10-*bis* citato per la configurazione di una fattispecie di abuso, ossia l'essenzialità del vantaggio fiscale. Infatti, come evidenziato anche dall'istanza, il complesso delle operazioni poste in essere è destinato unicamente a ridurre il carico fiscale dell'operazione, tanto che lo stesso Istante sostanzialmente afferma che solo nel caso in cui si riesca a minimizzare l'onere fiscale in capo ai soci si darebbe attuazione alla cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE ("*[...] la trasformazione in società semplice sulla base del valore catatale finalizzata alla successiva vendita dell'immobile comporterebbe un onere fiscale estremamente più contenuto, sia rispetto all'ipotesi di vendita diretta dell'immobile da parte di ALFA, sia raffrontato alle ipotesi di assegnazione/cessione agevolata dell'immobile ai soci [...] l'assegnazione/cessione agevolata dell'immobile ai*

soci sulla base del valore catastale non farebbe altro che traslare sui soci il rilevante carico fiscale derivante dalla possibile vendita, con il risultato di aggravare anziché risolvere le problematiche e le criticità sopra evidenziate. Si rammenta, infatti, che la rilevanza di tale onere fiscale è tale da aver generato forti perplessità in seno all'organo amministrativo in merito alla possibile conclusione dell'operazione. Tale perplessità diverrebbero ancor maggiori qualora la fiscalità dell'operazione dovesse essere sostenuta e gestita direttamente dai soci" - [...]). Quanto descritto nell'istanza porta a ritenere *essenziale* il vantaggio fiscale che l'Istante intende raggiungere.

Ciò posto, ritendosi integrati gli elementi richiamati nella premessa della presente risposta, si rende necessario procedere alla valutazione di sussistenza o meno di valide ragioni extrafiscali non marginali indicate dall'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Al riguardo, l'Istante evidenzia (*cfr.*, [...]) che:

- *"l'assegnazione ovvero la cessione agevolata ai soci non rappresentano soluzioni concretamente praticabili della fattispecie descritta nell'istanza per i motivi di seguito descritti:*

- *l'eccessiva frammentazione del capitale tra circa [...] soci, molti dei quali persone fisiche, renderebbe difficile se non impossibile l'adozione di qualsiasi decisione di natura sia ordinaria che straordinaria, con conseguenze fortemente negative anche sulla conservazione e valorizzazione della proprietà immobiliare;*

- *i potenziali acquirenti hanno formulato le proprie offerte non vincolanti sul presupposto che la proprietà del COMPLESSO IMMOBILIARE sia in capo ad un soggetto unitario (la società) e non ai suoi soci;*

- quanto alla sola ipotesi di cessione agevolata, la conseguente generazione di debiti di tutti i soci nei confronti della Società per i rispettivi prezzi di vendita, in presenza di rilevanti crediti per finanziamenti erogati a favore della Società soltanto da alcuni dei soci, darebbe luogo ad una situazione di forte squilibrio tra i soci, determinando la loro indisponibilità a procedure in tal senso.

A conferma di quanto sopra, si evidenzia che a seguito della delibera di scissione assunta dall'assemblea dei soci di ALFA in data [...] alcuni soci di minoranza hanno comunicato l'esercizio del diritto di recesso. Tale fenomeno, gestito all'interno delle regole di funzionamento della società, consente di tutelare l'interesse dei soci di minoranza contrari, senza ledere la facoltà della maggioranza di procedure comunque nell'operazione prospettata e, quindi, nella vendita dell'immobile.

Analoga possibilità non è ravvisabile nelle ipotesi "alternative" dell'assegnazione agevolata dell'immobile ai soci seguita dalla vendita dell'immobile a terzi, nelle quali ogni eventuale disaccordo dei soci di minoranza non potrebbe essere gestito garantendo una pari contemperazione di interessi, con il risultato di impedirne di fatto la vendita".

Si ritiene che le riportate argomentazioni addotte dall'Istante non siano idonee a escludere la sussistenza di una fattispecie di abuso del diritto nei termini sopra descritti perché non forniscono una completa rappresentazione delle ragioni alla base della scelta della combinazione di negozi evidenziati nell'istanza. Infatti, qualora tale scelta fosse giustificata dall'elevato numero dei soci partecipati alla vendita del COMPLESSO IMMOBILIARE, ciò poteva essere *a priori* risolto dalla semplice vendita diretta da parte dell'Istante o dalla beneficiaria della Scissione (circostanza, però, esclusa esclusivamente per gli eccessivi oneri fiscali).

Ai fini delle imposte indirette (IVA e imposte di registro, catastali e ipotecarie), si ritiene che non sussista una fattispecie di abuso del diritto nei termini di cui si dirà.

In merito agli aspetti IVA, non si ravvisa la sussistenza di alcun vantaggio fiscale che possa qualificarsi come indebito. In relazione all'operazione descritta nell'istanza, si ricorda che se *"i passaggi di beni in dipendenza di [...] scissioni [...] di società [...]"* non sono soggetti a IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera f), del d.P.R. n. 633 del 1972, altrettanto non può dirsi per il *"passaggio dei medesimi"* alla società semplice a seguito della trasformazione di NewCo. Infatti, *"[l]'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, [...], comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972. L'operazione di trasformazione realizza, pertanto, il presupposto oggettivo dell'IVA (qualora sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta) e viene assoggettata alle stesse regole delineate in materia di assegnazione di beni ai soci [...], per quanto riguarda sia la qualificazione dell'operazione, sia i criteri di determinazione della base imponibile di cui all'art. 13, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, sia, infine, la procedura della rettifica delle detrazioni" (cfr., circolare n. 26/E del 2016, Parte II - enfasi aggiunte).*

Le circolari nn. 26/E e 37/E del 2016 forniscono al riguardo utili chiarimenti, soprattutto in merito all'obbligo di rettifica della detrazione e alla determinazione della base imponibile.

Per quanto attiene, da ultimo, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, si ritiene che l'operazione prospettata non configuri una fattispecie di abuso del diritto, poiché non integra un vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi contrasto con la *ratio* di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, tenuto conto che la prospettata successiva cessione del COMPLESSO IMMOBILIARE da parte della società semplice avverrà, come rappresentato, a favore di terzi e, pertanto, resterà assoggettata alle regole ordinarie.

Si fa, infatti, presente che, ai fini dei tributi in argomento, le operazioni di scissione societaria e di trasformazione sono assoggettate, a prescindere dal godimento o meno delle norme agevolative di cui alla legge n. 197 del 2022, rispettivamente, a registrazione con applicazione delle imposte nella misura fissa di euro 200 ciascuna, e in particolare:

- quanto all'imposta di registro ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) (per la scissione) e lettera c) (per la trasformazione), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;
- quanto all'imposta ipotecaria, ai sensi dell'articolo 4 della Tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;
- quanto all'imposta catastale, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del medesimo d.lgs. n. 347 del 1990 (*cf.*, circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 par. 6.32. e 6.39. e circolare n. 37/E del 11 luglio 1991).

Inoltre, si fa presente che l'eventuale cessione degli immobili in oggetto da parte della società semplice, che risulterà dalla trasformazione, a favore di terzi resta assoggettata a tassazione secondo le regole ordinarie.

Pertanto, in assenza di soggettività passiva ai fini IVA della società semplice, al trasferimento degli immobili si rende applicabile l'ordinaria imposta di registro proporzionale nella misura del 9% prevista dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, mentre ai terreni agricoli trova applicazione l'aliquota del 15% ai sensi del medesimo articolo 1 della Tariffa se il trasferimento è effettuato in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali. Sono, inoltre, dovute in relazione a tali trasferimenti le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di 50 euro ciascuna, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)