

RISOLUZIONE N. 93 /E



Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Normativa

ROMA, 17 OTTOBRE 2016

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.c), legge 27 luglio 2000, n.212-Assegnazione agevolata ai soci regime introdotto dall'articolo 1, commi 115-120, della legge di stabilità 2016

La società ALFA esercita attività di commercio e rimessaggio di roulotte e camper, ed a questo scopo utilizza un terreno di proprietà di circa mq 7.000, su cui insistono un ufficio di circa mq 75 ed un capannone di circa mq 147.

La società riferisce di aver ricevuto una proposta di acquisto degli immobili sopra indicati proprio nel momento in cui i soci erano intenzionati a cessare l'attività e, di conseguenza, a procedere alla vendita degli immobili in questione.

Nel valutare la proposta, in linea con gli attuali valori di mercato, i soci propenderebbero per una risposta negativa tenuto conto dei rilevanti oneri fiscali cui sarebbe sottoposta la vendita, lasciando, pertanto, l'immobile a disposizione in attesa che i valori del mercato immobiliare tornino a crescere.

In caso di accettazione della proposta, la società realizzerebbe una plusvalenza per un importo rilevante, con la conseguenza che - considerato il regime fiscale delle società di persone, i redditi personali dei soci e le misure

delle addizionali comunale e regionale – anche l'onere fiscale complessivo a carico dei soci risulta essere considerevole.

Tuttavia, l'articolo 1, commi 115-120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), ha introdotto un regime di favore per l'estromissione degli immobili dalle imprese, che comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché altre agevolazioni sia nella individuazione del valore normale di assegnazione, sia nella misura delle imposte di registro ed ipocatastali.

La norma in esame è diretta all'estromissione degli immobili che, non essendo strumentali per destinazione, non sono utilizzati nel ciclo produttivo dell'impresa che li possiede.

L'istante riferisce di essere in procinto di liquidare l'attività cedendo tutti i beni e risolvendo tutti i contratti, cosicché gli immobili non sarebbero più strumentali per destinazione e quindi potrebbe, successivamente, effettuare l'assegnazione agevolata ai soci nel rispetto dei vincoli e delle prescrizioni della norma agevolativa.

L'assegnazione avverrebbe al valore di mercato dei beni, con il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dalla norma.

In un secondo momento, presumibilmente entro la fine del 2016, 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.

Ciò posto, la società chiede se l'operazione così prospettata, data la correlazione e consequenzialità tra assegnazione e vendita, possa configurare una ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 con particolare riferimento alle imposte dirette.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che quanto prospettato non configuri abuso del diritto e, pertanto, il risparmio fiscale conseguito sia legittimo, per i seguenti motivi.

Ad avviso dell'istante l'operazione prospettata - seppur priva di sostanza economica poiché il passaggio dell'assegnazione ai soci non ha altro scopo che produrre un vantaggio fiscale - non configura un abuso del diritto, poiché è una operazione che non realizza "essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

Nel perseguire una finalità esclusivamente fiscale, nel senso di ottenere un risparmio d'imposta, l'istante fa presente che non si comporta diversamente dagli altri contribuenti che si avvalgono del regime agevolativo introdotto dall'articolo 1, commi 115-120, della legge di stabilità 2016.

D'altra parte, ad avviso della società, se le finalità perseguite dai soggetti che si avvalgono del regime di favore avessero carattere imprenditoriale e strategico, non si sarebbe introdotta una norma di favore, perché agevolerebbe soggetti che non ne avrebbero bisogno ed effettuerebbero comunque l'assegnazione.

L'istante ritiene, quindi, che la questione debba essere risolta sul versante della realizzazione di vantaggi fiscali indebiti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo il disposto del comma 1, articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n.212, e successive modificazioni, recante la "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", affinché un'operazione possa essere considerata abusiva 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".

L'assenza 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, sono 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).

Di seguito, si procede, quindi, prioritariamente alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo - l'indebito vantaggio fiscale - in assenza del quale l'analisi antiabusiva si deve intendere terminata. Diversamente, al riscontro della presenza di indebito vantaggio, si proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito). Infine, solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione Finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali.

Ciò premesso, l'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

L'agevolazione in questione si traduce nella facoltà della società di assegnare o cedere i beni ai soci mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8 per cento, ovvero al 10,5

per cento per le società considerate non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

Si ricorda che nell'ipotesi di società che si trovano in una fase di liquidazione - in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività - gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (cfr. circolare n. 26/E del 1° giugno 2016).

Si ritiene, pertanto, che nel momento in cui verrà aperta la fase liquidatoria della società ALFA, gli immobili di proprietà della stessa potranno rientrare nel regime agevolativo in questione.

L'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è una facoltà che il Legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che, ad avviso della scrivente, il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Tale convincimento 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.

Pertanto, come chiarito dalla Relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2016 richiamata anche dall'istante, il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la

circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che versa in una situazione piuttosto stagnante.

Alla luce di ciò, risulta di tutta evidenza che l'operazione che la società ALFA rappresenta in questa sede, vale a dire assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi, è del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Non esistendo alcun indebito vantaggio fiscale, non si prosegue nel riscontro - nell'operazione rappresentata - degli ulteriori elementi dell'abuso.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
Annibale Dodero
(firmato digitalmente)