

## RISOLUZIONE N. 99 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 27/07/2017

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera c) legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina dell'assegnazione e cessione agevolata ai soci***

Con l'interpello specificato in oggetto, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Società - che svolge attività di lavorazione e produzione articoli di pelletteria - è proprietaria di un immobile strumentale utilizzato come sede dell'impresa.

La Società, "entro il 30 settembre 2017, vorrebbe avvalersi della possibilità di assegnare (o cedere) il suddetto bene immobile ai soci" beneficiando della disciplina dell'assegnazione e cessione agevolata ai soci, prevista dall'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Considerato che allo stato attuale l'immobile non rientra nella disciplina agevolativa in esame, in quanto è utilizzato per l'esercizio dell'attività, l'istante "intende conferire l'azienda svolgente l'attività di lavorazione e produzione articoli di pelletteria in una NEWCO SNC (costituita dagli stessi soci della Società) alla quale poi concede in locazione l'immobile".

L'operazione di conferimento "avviene in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 176 del TUIR poiché la società conferente assume, come valore fiscale della partecipazione, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda

conferita”.

In tal modo, “l’immobile risulta locato alla NEWCO SNC (quindi non più strumentale all’attività) e si può procedere all’assegnazione o cessione agevolata”.

Successivamente all’assegnazione, la Società “si scioglie senza preventiva messa in liquidazione e la partecipazione nella NEWCO SNC viene assegnata ai soci”.

Ciò premesso, l’istante chiede di conoscere se tale comportamento violi le norme previste dal nuovo articolo 10 bis dello Statuto del Contribuente in tema di abuso del diritto.

### **SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L’istante ritiene che “le operazioni che si intendono realizzare non costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Non si realizza infatti un vantaggio fiscale indebito in quanto il risparmio d’imposta è legittimato dal legislatore che ha previsto la possibilità di estromettere dal regime di impresa gli immobili non strumentali a condizioni economiche più vantaggiose rispetto a quelle ordinarie”.

Il contribuente evidenzia, inoltre, che “si tratta di operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (soci vicini alla pensione che intendono tra qualche anno cessare l’attività e vendere l’immobile)”.

La Società evidenzia, infine, che la fattispecie in esame è assimilabile a quella prevista nella risoluzione n. 101/E del 3 novembre 2016 “nella quale l’Agenzia non ha ravvisato abuso del diritto nel comportamento di una società che, al fine di beneficiare della trasformazione in società semplice, procede prima alla scissione con attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili e successivamente alla trasformazione di quest’ultima in società semplice”.

### **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, idonei 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).

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 dell’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.

Tutto ciò premesso, di seguito si procederà prioritariamente alla verifica della possibilità di effettuare la valutazione anti abuso richiesta e, in caso affermativo, alla verifica dell’esistenza del primo elemento costitutivo - l’indebito vantaggio fiscale - in assenza del quale l’analisi antiabusiva deve intendersi 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.

Nel caso in esame, occorre ricordare che l'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208 del 2015 ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire 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 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.

Nella disciplina dell'assegnazione agevolata vi rientrano i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, le cui caratteristiche devono essere verificate nel momento dell'assegnazione (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

Il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (cfr. circolare n. 26/E del 2016).

Ciò considerato, la Società intende:

- conferire l'azienda in una NEWCO SNC costituita dagli stessi soci della società conferente;
- concedere in locazione l'immobile alla NEWCO SNC;

- assegnare l'immobile ai soci;
- sciogliersi e assegnare ai soci la partecipazione nella NEWCO SNC.

In sostanza, la società conferitaria svolgerebbe la medesima attività della Società (conferente), nonché sarebbe composta dai medesimi soci e avrebbe la medesima forma giuridica di società in nome collettivo. Il bene immobile sarebbe utilizzato dalla società conferitaria nella medesima attività d'impresa della Società (conferente), con l'unica differenza che proprietari giuridici ne sarebbero i soci e non la società.

In tale contesto, si evidenzia preliminarmente che la fattispecie in esame è diversa rispetto a quella rinvenibile nella risoluzione n. 101/E del 2016 evidenziata dall'istante, in cui la società scissa (a differenza della società conferente del caso in esame) continua a svolgere la propria attività con l'attribuzione delle partecipazioni finanziarie, dei debiti e dei crediti.

Prescindendo in questa sede dalla verifica che l'operazione di conferimento abbia ad oggetto un'azienda - circostanza quest'ultima non sindacabile in sede di interpello antiabuso - occorre evidenziare che l'operazione complessiva proposta dalla Società assume profili abusivi, perché consente al bene immobile di poter rientrare indebitamente nella disciplina dell'assegnazione agevolata prevista dall'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208 del 2015.

In particolare, sotto il profilo dell'indebito risparmio d'imposta, le operazioni di conferimento d'azienda, locazione dell'immobile e successiva liquidazione della società conferente appaiono funzionali esclusivamente a far rientrare il bene immobile tra quelli agevolabili, con conseguente tassazione della plusvalenza in capo alla Società assai inferiore rispetto all'imposizione ordinaria.

Il risparmio fiscale conseguito dalla Società è rappresentato dalla tassazione sostitutiva inferiore rispetto a quella ordinariamente prevista con l'operazione di assegnazione dei beni; un risparmio da ritenersi indebito in quanto si pone in

contrasto con la disciplina agevolativa in esame, la cui *ratio* è quella di offrire l'opportunità - tramite l'assegnazione a i soci o anche la trasformazione in società semplice - di estromettere dal regime di impresa i beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, 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 (cfr. Relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2016).

In particolare - a differenza di quanto previsto dalla *ratio* della disciplina agevolativa in esame - la modifica della destinazione dell'immobile non è nella sostanza avvenuta, in quanto il bene è utilizzato dalla società conferitaria che svolgerebbe la medesima attività della Società (conferente), nonché sarebbe composta dai medesimi soci e avrebbe la medesima forma giuridica di società in nome collettivo.

La modifica della destinazione dell'immobile - operata strumentalmente con le operazioni di conferimento, locazione alla NEWCO SNC dell'immobile e successiva liquidazione della Società - avviene, quindi, solo formalmente ed è effettuata al solo fine di poter beneficiare della disciplina agevolativa in esame.

Pertanto, si ravvisa un indebito vantaggio fiscale, risultando elusa la *ratio* della disposizione che intende favorire l'estromissione degli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione.

Sotto il profilo dell'assenza di sostanza economica, la fattispecie delineata - ossia il conferimento d'azienda nella NEWCO SNC (conferitaria) composta dai medesimi soci della conferente, la successiva locazione del bene immobile all'impresa conferitaria, l'assegnazione del bene ai soci e lo scioglimento della società conferente - comporterebbe il realizzarsi di una operazione che assume il carattere della circolarità, in quanto il percorso seguito condurrebbe ad un risultato finale sostanzialmente identico al punto di partenza in termini di utilizzo del bene nella medesima attività d'impresa, non potendosi ricondurre l'assegnazione del bene ai soci ad una sostanziale estromissione dal regime d'impresa.

In altri termini, l'operazione delineata comporta che la Società non estrometta, di fatto, il bene immobile nell'attività d'impresa; cosa che avverrebbe, invece, nel caso in cui l'immobile assegnato ai soci non sia di nuovo impiegato nella medesima attività d'impresa dalla società.

Ciò posto, l'intera operazione appare priva di sostanza economica, assumendo la stessa profili di circolarità, poiché per la sua realizzazione manca il soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento di un vantaggio fiscale. In merito, la costituzione della NEWCO SNC non è idonea a confutare la circolarità dell'operazione poiché, di fatto, tale società (conferitaria) svolgerebbe la medesima attività della Società (conferente), nonché sarebbe composta dai medesimi soci e avrebbe la medesima forma giuridica di società in nome collettivo.

Per quanto riguarda l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito, va evidenziato che l'insieme delle operazioni non è diretta al soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento di un vantaggio fiscale. Infatti, nell'operazione in esame non si ravvede altro "vantaggio" se non quello rappresentato complessivamente dal beneficiare di un'imposta sostitutiva inferiore rispetto a quella ordinariamente prevista nei casi di assegnazione di beni.

Con riferimento alla eventuale presenza di ragioni extrafiscali, non marginali, l'istante ritiene che l'operazione troverebbe giustificazione nella circostanza che "entrambi i soci sono vicini alla pensione e nel caso in cui si prospetti la possibilità di vendere l'immobile vorrebbero cogliere l'occasione".

Ciò nondimeno, sono assenti le ragioni extrafiscali che giustifichino il conferimento d'azienda nella NEWCO SNC (conferitaria), la successiva locazione del bene immobile all'impresa conferitaria e lo scioglimento della società conferente. Tale insieme di atti non economicamente giustificati dal punto di vista aziendale e organizzativo dimostra che l'assegnazione agevolata, in tal modo perfezionata, non è una "occasione" approvata dal legislatore.

In definitiva, deve ritenersi che la complessa operazione rappresentata sia abusiva, in quanto risultano integrati tutti gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto e non si ravvisano ragioni extrafiscali non marginali a sostegno degli atti prospettati.

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.

Si ribadisce, in particolare, che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

\*\*\*

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  
(firmato digitalmente)