AGEVOLAZIONI

Assegnazione agevolata di immobile ai soci: operazione "abusiva"

di **Raffaele Pellino**

È **considerata "abusiva",** in quanto integra tutti gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto e l'assenza delle valide ragioni *extrafiscali* non marginali, **l'operazione** che prevede il conferimento d'azienda, la locazione dell'immobile alla società conferitaria, l'assegnazione dell'immobile ai soci ed il successivo scioglimento della conferente, **posta in essere al solo fine di beneficiare della disciplina dell'assegnazione agevolata ai soci**. Questo, in sintesi, quanto sostento dalle Entrate nella risoluzione 99/E/2017, in risposta ad un interpello in cui l'istante chiedeva chiarimenti in tema di abuso del diritto in merito ad una operazione così articolata:

1. si conferisce l'azienda in una "nuova" società costituita dagli stessi soci della società conferente;
2. l'immobile (inizialmente strumentale all'attività) viene concesso in locazione alla "nuova" società e, quindi, può essere oggetto di assegnazione agevolata ai soci;
3. successivamente all'assegnazione, la società si scioglie senza preventiva messa in liquidazione e la partecipazione nella "nuova" società viene assegnata ai soci.

Secondo l'istante, la complessa operazione che si intende realizzare non costituiscono abuso del diritto, in quanto non si realizza un vantaggio fiscale indebito (il risparmio d'imposta è legittimato dalla possibilità di estromettere gli immobili non strumentali a condizioni economiche più vantaggiose rispetto a quelle ordinarie) e le operazioni sono giustificate da valide ragioni *extrafiscali* non marginali (soci vicini alla pensione che intendono tra qualche anno cessare l'attività e vendere l'immobile).

A sostegno di tale tesi viene richiamata la risoluzione 101/E/2016 nella quale l'Agenzia non ha ravvisato abuso del diritto laddove 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.

Le indicazioni delle Entrate

Disattendendo la soluzione prospettata dalla società istante, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'operazione rappresentata sia "abusiva", in quanto sussistono tutti gli elementi costitutivi l'abuso del diritto e non si ravvisano ragioni extrafiscali non marginali a sostegno degli atti prospettati.

Al fine di dare evidenza del proprio orientamento, l'Agenzia verifica, in relazione al caso in

esame, i presupposti dell'abuso di diritto nonché le valide ragioni extrafiscali non marginali.

Affinché un'operazione sia "abusiva", si ricorda, l'Amministrazione deve identificare e provare il "congiunto" verificarsi dei seguenti 3 presupposti (articolo 10-*bis*, comma 1 della L.212/2000):

- **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.
- **assenza di "sostanza economica"** delle operazioni poste in essere consistenti in "*fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*";
- **essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".**

L'assenza di uno dei suddetti tre presupposti determina un giudizio di assenza di abusività.

Peraltro, pur in presenza dei suddetti tre presupposti, non sono abusive le operazioni 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.

Sussiste un indebito vantaggio fiscale. In merito alla verifica del primo elemento, infatti, l'Agenzia rileva che l'operazione realizzata - conferimento d'azienda, locazione dell'immobile alla società conferitaria e successiva liquidazione della società conferente - ha il solo scopo di far rientrare l'immobile tra i beni oggetto di assegnazione agevolata, con conseguente beneficio in termini di tassazione della plusvalenza (imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap inferiore rispetto a quella ordinaria e pari all'8%, ovvero al 10,5% se la stessa è considerata non operativa o in perdita sistematica).

Il risparmio fiscale conseguito è, quindi, considerato dalle Entrate "indebito" in quanto in contrasto con la disciplina agevolativa, la cui "ratio" è quella di offrire l'opportunità 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*". In particolare, precisa l'Agenzia, **la modifica della destinazione d'uso dell'immobile** (per acquisire lo status di bene agevolabile) "***non è nella sostanza avvenuta***", in quanto il bene è utilizzato dalla conferitaria che svolge la medesima attività della conferente, nonché è composta dai medesimi soci e assume la medesima forma giuridica di società in nome collettivo.

Pertanto - per l'Agenzia - l'operazione assume **profili abusivi**, in quanto consente al bene immobile di poter rientrare indebitamente nella disciplina dell'assegnazione agevolata.

Sussiste anche l'assenza di sostanza economica. L'Agenzia ritiene, infatti, che l'operazione messa in atto dal contribuente "*assume il carattere della circolarità*", in quanto, in termini di utilizzo del bene, si arriva ad un risultato finale identico a quello di partenza.

In pratica, la società non estromette il bene immobile nell'attività d'impresa; "*cosa che avverrebbe, invece, se l'immobile assegnato ai soci non fosse di nuovo impiegato nella medesima attività d'impresa*".

Pertanto, l'intera operazione – secondo l'Agenzia – **è priva di sostanza economica**: la costituzione di una Newco Snc, infatti, non è idonea a confutare la circolarità dell'operazione.

Essenzialità del vantaggio fiscale indebito. L'Agenzia, per le operazioni poste in essere dal contribuente, non rileva altro "vantaggio" se non quello rappresentato dal beneficiare di un'imposta sostitutiva "inferiore" rispetto a quella ordinariamente prevista nei casi di assegnazione di beni.

Assenza di ragioni extrafiscali, non marginali, che giustificano l'operazione realizzata. In particolare, l'Agenzia delle Entrate rileva che l'insieme degli atti posti in essere risultano "*non economicamente giustificati dal punto di vista aziendale e organizzativo*".

In conclusione, dimostrata la sussistenza degli elementi previsti dalla disciplina dell'abuso di diritto nonché l'assenza delle valide ragioni extrafiscali, non marginali, l'Agenzia ritiene "abusiva" l'operazione oggetto di interpello.