

Assegnazione agevolata e scissione immobiliare: abusiva

L'assegnazione agevolata

Gli immobili strumentali per destinazione



REDDITO D'IMPRESA

L'assegnazione agevolata

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Entro il 30 settembre 2017 è possibile assegnare o cedere in modo agevolato determinati beni immobili e mobili registrati, con versamento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre, per il suo 60%, ed entro il 16 giugno 2018, per il rimanente 40%.

COMMENTO

I [commi da 115 a 120](#) dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2016 hanno previsto, dopo molti anni di mancata introduzione di una norma simile, la possibilità, per le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni ed in accomandita per azioni, di assegnare determinati beni immobili e mobili registrati ai soci.

La data per tale assegnazione, ovvero per la cessione agevolata, era prevista nel 30 settembre 2016, e l'imposizione sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive è stata fissata nella misura dell'8%, ovvero del 10,50% per le società considerate non operative. Per quanto concerne le imposte indirette, l'Iva va determinata nei modi ordinari con riferimento al bene da assegnare o cedere ai soci, mentre per quanto concerne l'imposta di registro essa, dove dovuta, è ridotta al 50% e l'imposta ipotecaria e catastale dovute in misura fissa.

Tale agevolazione è stata, però, prorogata dalla legge di bilancio per il 2017, che l'ha riproposta tale e quale, prevenendo la scadenza per effettuare l'assegnazione o la cessione agevolata entro il 30 settembre 2017. Per quanto concerne il versamento dell'imposta sostitutiva, esso deve avvenire per il 60% entro il 30 novembre 2017 e per il restante 40% entro il 16 giugno 2018.

E' bene ricordare in questa sede che l'assegnazione o la cessione agevolata deve avvenire a favore dei soci che siano iscritti nel libro soci o risultanti tali da idoneo documento con data certa, alla data del 30 settembre 2015. Nel novero dei potenziali soggetti beneficiari della norma possono rientrare anche i soci iscritti entro il 30 gennaio 2016 in base ad atto di trasferimento avente data certa anteriore al primo ottobre 2015. La percentuale di

partecipazione del socio è quella esistente alla data di assegnazione o cessione e non è necessario l'interrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione.

Quanto agli aspetti oggettivi, possono essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata i beni evidenziati nella tabella che segue

Società: beni assegnabili o cedibili in modo agevolato

beni immobili strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato o comunque non direttamente utilizzati dall'impresa

beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa

beni immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa, di cui all'art. 90 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, ossia gli immobili patrimonio

beni mobili iscritti in pubblici registri

Con la [circolare n. 26/E](#) del primo giugno 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti necessari sulla agevolazione in commento, specificando, tra le altre, che l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi del valore dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. L'omesso, insufficiente o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata.

REDDITO D'IMPRESA

Gli immobili strumentali per destinazione

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Al fine di poter usufruire della norma di favore che permette di assegnare o cedere in modo agevolato ai soci, determinati beni immobili e beni mobili registrati, la società potrebbe anche porre in essere delle operazioni straordinarie che devono passare la verifica della abusività.

COMMENTO

L'Agenzia delle entrate è intervenuta più volte, non solo con circolari ma anche con risoluzione, al fine di chiarire la portata della norma in commento nonché per verificare l'applicabilità della norma anti abuso, di cui all'[articolo 10-bis](#) della legge n. 212 del 2000, alle operazioni di natura straordinaria volte a rendere possibile l'utilizzo della norma agevolativa oggetto della presente circolare.

Proprio con riferimento alle operazioni di natura straordinaria, con [risoluzione n. 99/E del 27 luglio 2017](#), l'Agenzia ha analizzato un'operazione attraverso la quale il contribuente, società in nome collettivo, intendeva porre in essere l'assegnazione agevolata di un immobile strumentale.

Prima di analizzare la questione, l'Agenzia, come già accaduto in precedenti documenti di prassi, indica quali siano gli elementi che debbano essere contestualmente presenti per aversi abuso di diritto, che si elencano nella tabella che segue.

Presupposti da verificare per l'abuso di diritto o elusione

- | | |
|----|---|
| 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 anche di uno solo dei tre presupposti costitutivi dell'abuso, determina un giudizio di assenza di abusività. Nel caso in cui, invece, ricorrano tutti i presupposti, allora si è potenzialmente di fronte ad un atteggiamento abusivo, a meno che l'operazione o le operazioni poste in essere non siano essere giustificate “da valide ragioni extrafiscali non marginali” che, come già evidenziato dall'Agenzia, possono essere “anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale”.

La fattispecie analizzata nella [risoluzione n. 99/E](#) è stata giudicata abusiva in quanto si è in presenza di tutte le condizioni sopra elencate ed è assente qualsiasi valida ragione extrafiscale che possa, comunque, giustificare l'operazione che il contribuente intendeva porre in essere. Si tratta, più precisamente, di una società in nome collettivo che, avendo un immobile strumentale in cui esercita la propria attività, ossia un immobile strumentale per destinazione, escluso, quindi, dalla norma agevolativa che permette di assegnare o cedere ai soci, tra gli altri, immobili strumentali per natura, intendeva effettuare un conferimento dell'azienda, escluso l'immobile, in una nuova società in nome collettivo, a cui la società conferente avrebbe dato in locazione l'immobile stesso.

Per la conferente, dunque, l'immobile sarebbe divenuto strumentale per natura, in quanto utilizzato dalla newco conferitaria, e avrebbe potuto assegnarlo ai soci. La società conferente sarebbe stata poi sciolta dopo aver assegnato le quote della conferitaria ai soci stessi.

L'operazione è stata giudicata abusiva per i seguenti motivi:

-Per quanto concerne l'indebito risparmio d'imposta, il conferimento d'azienda, successiva locazione dell'immobile e s liquidazione della 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”;

-Sul fronte dell'assenza di sostanza economica, l'operazione descritta comporterebbe il realizzarsi di una operazione che, come letteralmente descritto dalla risoluzione, “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”;

-Infine, l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale, viene osservato che l'insieme delle operazioni descritte dal contribuente, non è diretta al “soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento di un vantaggio fiscale”. Infatti, evidenzia sempre l'Agenzia delle entrate, 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”.

Una volta appurata il soddisfacimento delle tre condizioni indicate dalla norma contenuta nell'[articolo 10-bis](#) dello “Statuto dei diritti del contribuente”, si deve comunque verificare se, come già si è detto, l'operazione o le operazioni poste in essere siano giustificate “da valide ragioni extrafiscali non marginali”, anche di ordine organizzativo o gestionale, che possono rispondere a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale.

Nella fattispecie oggetto di valutazione, ancorché il contribuente istante affermi 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”, l'Agenzia ritiene che si tratti, in buona sostanza, di un puro interesse personale ad un indebito risparmio d'imposta.

SI RICORDA CHE

- Entro il 30 settembre 2017 è possibile assegnare o cedere in modo agevolato ai soci alcuni beni immobili e beni mobili registrati.
- L'imposta sostitutiva è dell'8% o del 10,50%, a seconda che la società non sia o sia non operativa.

SCHEMI E TABELLE

Assegnazione agevolata e scissione immobiliare: abusiva – i punti salienti

La norma originaria	I commi da 115 a 120 dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2016 hanno previsto, dopo molti anni di mancata introduzione di una norma simile, la possibilità, per le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni ed in accomandita per azioni, di assegnare determinati beni immobili e mobili registrati ai soci
La proroga	Tale agevolazione è stata, però, prorogata dalla legge di bilancio per il 2017, che l'ha riproposta tale e quale, prevenendo la scadenza per effettuare l'assegnazione o la cessione agevolata entro il 30 settembre 2017. Per quanto concerne il versamento dell'imposta sostitutiva, esso deve avvenire per il 60 per cento entro il 30 novembre 2017 e per il restante 40 per cento entro il 16 giugno 2018.
I soci beneficiari	E' bene ricordare in questa sede che l'assegnazione o la cessione agevolata deve avvenire a favore dei soci che siano iscritti nel libro soci o risultanti tali da idoneo documento con data certa, alla data del 30 settembre 2015. Nel novero dei potenziali soggetti beneficiari della norma possono rientrare anche i soci iscritti entro il 30 gennaio 2016 in base ad atto di trasferimento avente data certa anteriore al primo ottobre 2015. La percentuale di partecipazione del socio è quella esistente alla data di assegnazione o cessione e non è necessario l'interrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione.

L'abuso di diritto

L'Agenzia delle entrate è intervenuta più volte, non solo con circolari ma anche con risoluzione, al fine di chiarire la portata della norma in commento nonché per verificare l'applicabilità della norma anti abuso, di cui all'articolo 10-bis della legge 212 del 2000, alle operazioni di natura straordinaria volte a rendere possibile l'utilizzo della norma agevolativa oggetto della presente circolare. Proprio con riferimento alle operazioni di natura straordinaria, con [risoluzione n. 99/E del 27 luglio 2017](#), l'Agenzia ha analizzato un'operazione attraverso la quale il contribuente, società in nome collettivo, intendeva porre in essere l'assegnazione agevolata di un immobile strumentale.

La fattispecie

La fattispecie analizzata nella [risoluzione n. 99/E/2017](#) è stata giudicata abusiva in quanto si è in presenza di tutte le condizioni elencate dall'[art. 10-bis L. 212/2000](#), ed è assente qualsiasi valida ragione extrafiscale che possa, comunque, giustificare l'operazione che il contribuente intendeva porre in essere. Si tratta, più precisamente, di una società in nome collettivo che, avendo un immobile strumentale in cui esercita la propria attività, ossia un immobile strumentale per destinazione, escluso, quindi, dalla norma agevolativa che permette di assegnare o cedere ai soci, tra gli altri, immobili strumentali per natura, intendeva effettuare un conferimento dell'azienda, escluso l'immobile, in una nuova società in nome collettivo, a cui la società conferente avrebbe dato in locazione l'immobile stesso. Per la conferente, dunque, l'immobile sarebbe divenuto strumentale per natura, in quanto utilizzato dalla newco conferitaria, e avrebbe potuto assegnarlo ai soci. La società conferente sarebbe stata poi sciolta dopo aver assegnato le quote della conferitaria ai soci stessi.