

Risposta n. 742/2021

OGGETTO: Valutazione antiabuso di un'operazione di cessione del contratto di leasing ad una newco interamente partecipata dal cedente - Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n.212

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

QUESITO

L'Istante, in data 17 dicembre 2008, ha stipulato con una società di leasing un contratto di leasing immobiliare, avente ad oggetto un immobile ad oggi destinato esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale di lavoro autonomo.

In forza delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 335, legge n. 296 del 2006 (c.d. legge finanziaria 2007) dettate per la modifica dell'articolo 54, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), ha sino ad oggi dedotto i canoni di leasing, nei limiti e con le modalità previste da detta disposizione. *L'Istante*, a far data dal 1° luglio 2019, ha iniziato anche a svolgere la propria attività professionale in forma associata locando l'immobile condotto in leasing alla neo costituita associazione professionale di cui detiene una quota associativa.

Al fine di conoscere il trattamento fiscale del corrispettivo ritratto dalla cessione del contratto di leasing (pari a 1.500.000 euro), nel 2019, *L'Istante* ha presentato

apposita istanza di interpello "ordinario" (n...) , in risposta alla quale, è stato chiarito che nell'articolo 54, comma 1 *quater* del TUIR, possono essere ricondotti anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione di contratti di leasing, aventi ad oggetto beni strumentali, per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo. La soluzione proposta consente ad avviso dell'*Istante* di limitare la base imponibile al corrispettivo pattuito tra le parti, con esclusione della rilevanza del valore "normale", essendo in radice esclusa l'applicazione analogica dell'articolo 88, comma 5, TUIR, riservato ai soggetti che esercitano attività di impresa.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede un parere in ordine all'abusività *ex* articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai fini delle imposte dirette dell'operazione di cessione del contratto di leasing stipulato per il finanziamento dell'acquisto dell'unico immobile - ad oggi utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale in forma individuale - ad una società di gestione immobiliare, neo costituita (*newco Srl unipersonale*) di cui l'unico socio è l'*Istante*, e della successiva rilocalizzazione all'associazione professionale dell'immobile oggetto del contratto di leasing.

In particolare, viene evidenziato che il corrispettivo di cessione indicato in euro 1.500.000 nella precedente istanza di interpello, è fissato in euro 100.000. Tale ultimo valore è inferiore al valore normale, quantificato nella documentazione integrativa presentata, in euro 871.000. Il canone di locazione all'associazione professionale è fissato in euro 120.000 annuali.

La provvista per il pagamento del corrispettivo del contratto sarà fornita dall'unico socio (*Istante*) sotto forma di finanziamento infruttifero, la cui restituzione ovvero trasformazione in capitale sociale sarà decisa sulla base degli sviluppi economici del mercato di riferimento.

Al termine delle sopra richiamate operazioni l'*Istante* intende cessare la propria partita IVA individuale.

Ciò considerato, l'*Istante* chiede un parere in ordine all'abusività delle operazioni sopra delineate "*sotto un duplice profilo: da un lato, relativamente alla scelta di*

cedere il contratto anziché procedere al suo conferimento (operazione, quest'ultima, che comporterebbe la tassazione a valore c.d. normale del contratto ceduto ex articolo 9 del TUIR); dall'altro lato, e di seguito alla cessione del contratto stesso, di procedere alla locazione dell'immobile in leasing alla associazione professionale di cui il medesimo Istante fa parte".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che per entrambi i richiamati profili l'operazione descritta non sia censurabile ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10-*bis*, della legge n. 212 del 2000 (c.d. statuto dei diritti del contribuente). Non ricorrono nel caso in esame i presupposti essenziali al fine di qualificare tale operazione come abusiva.

Lo scopo evidente di tale operazione è un miglioramento funzionale non marginale dell'attività professionale. L'*Istante* ritiene che la costituzione di una nuova associazione per il tramite della quale il professionista deve svolgere, in esclusiva e per statuto, la propria attività professionale di ... renda inutile la prosecuzione della partita IVA individuale nonché la prosecuzione del contratto di leasing che pertanto rientrerà nell'attività di impresa svolta dalla società di gestione immobiliare, appositamente costituita, di cui l'*Istante* è unico socio. L'*Istante* rileva altresì che:

- la cessazione *sic e simpliciter* della partita IVA individuale per lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo comporterebbe l'estromissione del contratto di leasing dalla sfera professionale, senza la generazione di materia imponibile.

- l'altro associato facente parte dell'associazione professionale ha manifestato la volontà di mantenere la sede dell'attività nell'immobile *de qua* ma, al contempo, di non impegnarsi economicamente nel suo acquisto.

In considerazione di quanto sopra, l'*Istante* ritiene di essere obbligato ad attuare il passaggio del medesimo immobile oggetto del contratto di leasing (tramite la

cessione del contratto di locazione finanziaria) ad una struttura all'uopo costituita che, in forza del contratto di leasing acquisito, potrà svolgere la propria attività di impresa. Pertanto, lo stesso ritiene che le operazioni descritte consentano di realizzare gli scopi economici sopra delineati.

Con riferimento al vantaggio fiscale indebito, ritiene che l'operazione di cessione e successiva rilocazione non comporti alcun risparmio fiscale, considerato che, da un lato la deduzione del canone di leasing era già concessa, per le norme vigenti *ratione temporis*, nella sua veste di libero professionista e, dall'altro lato la durata residua del contratto di locazione finanziaria resta immutata. Quanto alla scelta di procedere alla cessione del contratto anziché al suo conferimento, con conseguente tassazione del corrispettivo pattuito, l'*Istante* evidenzia la differente natura giuridica del conferimento rispetto alla cessione del contratto. In particolare, rileva che a differenza della cessione del contratto di leasing l'operazione di conferimento del contratto è volta a dotare la società del capitale di rischio necessario per il conseguimento dell'oggetto sociale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno a esporre, si ritiene che la fattispecie prospettata costituisca una fattispecie di abuso del diritto ai fini IRPEF ed ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, nei termini di seguito evidenziati.

Si rappresenta, innanzitutto che per richiedere il parere dell'agenzia delle entrate 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.

In relazione al comparto delle imposte dirette, per il quale l' *Istante* ha richiesto il parere della scrivente, si osserva quanto segue.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della Scrivente la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali ed economici indicati in istanza e negli allegati prodotti dal contribuente, per i quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò posto, la fattispecie prospettata ha quale fine quello di consentire alla neocostituita associazione professionale, il godimento dell'immobile - utilizzato quale studiodall'*Istante* nell'esercizio della professione in forma individuale - ai fini dell'esercizio della professione in forma associata, trasferendo la titolarità del contratto di leasing in capo ad una *newco* Srl unipersonale, partecipata dal medesimo *Istante*.

Il perseguimento del dichiarato obiettivo verrebbe raggiunto attraverso le seguenti operazioni:

- a. cessione del contratto di leasing ad una s.r.l. unipersonale partecipata dall'*Istante* per la gestione commerciale dell'immobile (e, in futuro, anche di altre unità immobiliari) ad un corrispettivo pari ad euro 100.000, inferiore al valore di mercato, come rappresentato dallo stesso *Istante*;
- b. accensione di un finanziamento infruttifero da parte dell'unico socio alla s.r.l. unipersonale al fine di costituire la provvista necessaria per il pagamento del corrispettivo;
- c. risoluzione del contratto di locazione in corso tra l'*Istante* e l'associazione professionale e stipulazione di un nuovo contratto di locazione dell'immobile tra la *newco* e la medesima associazione professionale, ad un valore di mercato slegato dall'importo del canone di leasing.

La *newco* sarà costituita con un capitale sociale di 10.000 euro, con apporti in denaro provenienti dall'unico socio *Istante*.

Relativamente al corrispettivo di cessione del contratto di leasing, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa è precisato che "*Le provviste per il pagamento*

del corrispettivo del contratto saranno fornite (...) sotto forma di finanziamento infruttifero" dall'*Istante*, cedente nonché unico socio della *newco* cessionaria, e la restituzione della medesima provvista ovvero trasformazione in capitale sociale sarà decisa sulla base dei risultati economici del mercato di riferimento.

La chiara finalità fiscale perseguita dall'*Istante* è di trasferire il contratto di leasing, detenuto nell'ambito della propria attività professionale di lavoro autonomo, alla società neo costituita e dallo stesso controllata al 100 per cento ad un valore inferiore al valore normale, quantificato nella documentazione integrativa presentata, in euro 871.000. Tale intento è attuato mediante due distinte operazioni: cessione del contratto di leasing alla *newco* ed accensione di un finanziamento infruttifero al fine di poter dotare la società della disponibilità finanziaria per il pagamento del corrispettivo. Trattasi di una condotta volta ad evitare la completa "emersione" di una plusvalenza fiscalmente imponibile derivante da un conferimento diretto del contratto di leasing nella società neo costituita e controllata al 100 per cento dall'*Istante*.

In linea generale, con l'operazione di conferimento, il soggetto conferente apporta beni a una società conferitaria, ricevendo quale corrispettivo, in luogo del denaro, una partecipazione al capitale sociale della stessa società in cui ha effettuato l'apporto. A fronte del conferimento, la società conferitaria aumenta il proprio capitale sociale (con eventuale sovrapprezzo) assegnando le nuove azioni al soggetto conferente.

Dal punto di vista fiscale, i conferimenti in società sono equiparati alle cessioni a titolo oneroso. A tale riguardo, infatti, l'articolo 9, comma 5, del TUIR stabilisce, come principio generale, che *«ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società»*. Pertanto, nel momento in cui il socio persona fisica conferisce il contratto di leasing nella società unipersonale di nuova costituzione, si realizza una plusvalenza, costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo fiscalmente

riconosciuto, da quantificare tenendo conto di quanto stabilito dal l'articolo 9, comma 2, secondo periodo, del TUIR, secondo cui *«in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti»*

La rilevanza fiscale del valore normale ai fini della determinazione della plusvalenza opera, quindi, anche rispetto ai conferimenti di beni o crediti eseguiti da liberi professionisti in società, ai sensi del combinato disposto *ex* articoli 9 e 54 del TUIR.

Al riguardo, nella documentazione integrativa presentata, in risposta alla richiesta di chiarimenti sulla scelta di procedere alla cessione in luogo del conferimento, l'*Istante* evidenzia che il conferimento mirerebbe alla realizzazione di interessi diversi posto che *"il cedente attraverso il conferimento del contratto di leasing ottiene partecipazioni nella newco"* e che oggetto del conferimento è *"la posizione contrattuale del cedente-socio"* (pag. 8 doc. integrativa).

Nel caso in esame, è evidente dal contenuto dell'istanza che l'effetto che l'*Istante* intende conseguire non è monetizzare il valore economico del contratto di leasing oggetto di cessione ma quello di trasferire detto contratto a favore della società neo costituita interamente posseduta dallo stesso.

Le operazioni descritte nel loro insieme appaiono quindi dirette a consentire all'*Istante* il conseguimento di un risparmio d'imposta indebito, costituito dalla differenza tra il valore normale del contratto di leasing ed il corrispettivo indicato, in aggiramento delle disposizioni afferenti i conferimenti dei beni (e dei diritti) nelle società da parte dei lavoratori autonomi. In altri termini, la duplice posizione rivestita dall'*Istante* quale cedente (in proprio) del contratto di leasing e cessionario del medesimo contratto (attraverso il controllo della società unipersonale costituita), la predeterminazione del corrispettivo ad un valore inferiore al valore normale ed infine l'accensione di un finanziamento infruttifero volto a preconstituire in capo alla società le risorse finanziarie per il pagamento del corrispettivo, rappresentano operazioni, unitariamente

considerate, finalizzate a ridurre la plusvalenza derivante dal conferimento diretto del medesimo contratto.

Il suddetto vantaggio fiscale indebito risulta, altresì, essenziale perché la sequenza di operazioni che l'*Istante* intenderebbe porre in essere non risulta diretta al soddisfacimento di un interesse economico diverso da quello del perseguimento del vantaggio fiscale stesso.

Ferma restando la legittima scelta di costituire una società di gestione immobiliare, nella sequenza di operazioni rappresentate non si ravvede altro "vantaggio" se non quello rappresentato dal risparmio fiscale in capo al socio unico istante che pone in essere una operazione sostanzialmente riconducibile ad un conferimento.

Si evidenzia, infine, che, nel caso di specie, non sono rinvenibili valide "*ragioni extrafiscali non marginali*", anche di ordine organizzativo o gestionale, che giustificano la fattispecie rappresentata, se non quelle dichiarate di miglioramento funzionale dell'attività professionale mediante l'utilizzo dello strumento più efficiente dal punto di vista fiscale.

L'intero disegno risponde più fondatamente all'obiettivo personalistico dell'Istante consistente nell'abbattimento del carico tributario.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)