

**Risposta n. 457/2023**

***OGGETTO: assegnazione agevolata dei beni ai soci ex legge n. 197 del 2022 – contratto a favore di terzo privo della qualifica di socio – inapplicabilità***

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

**QUESITO**

ALFA S.r.l. (in seguito, "Istante" o "Società") propone istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000, in ordine all'interpretazione delle disposizioni concernenti la c.d. assegnazione agevolata dei beni ai soci di cui all'articolo 1, commi 100 e ss., della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. "Legge di Bilancio 2023"), con riferimento alla fattispecie qui di seguito rappresentata.

La Società riferisce che intende assegnare ai soci, i sigg.ri Tizio, Caio e Sempronio (soci della Società alla data del 30 settembre 2022) parte degli immobili di sua proprietà, siti in [...], diversi da quelli strumentali.

La Società specifica che, nell'atto di assegnazione, una parte dei beni (immobili) verrebbe assegnata a uno dei soci, il quale intende avvalersi dello schema contrattuale previsto dall'articolo 1411 del codice civile (il c.d. "contratto a favore di terzi"), indicando come beneficiario un soggetto terzo estraneo alla compagine sociale (e che, pertanto, non rivestiva la qualifica di socio alla data del 30 settembre 2022).

Ciò posto, la Società chiede se la disciplina dell'assegnazione agevolata ai soci prevista dall'articolo 1, commi 100 e ss., della Legge di Bilancio 2023 possa trovare applicazione anche al caso sopra rappresentato.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che la fattispecie rappresentata rientri tra quelle agevolabili in quanto gli effetti del contratto si realizzano comunque in capo al socio assegnatario e solo in seguito, per effetto della sua dichiarazione di volerne profittare, a favore del terzo beneficiario.

Inoltre, l'Istante evidenzia che il terzo è estraneo al contratto, non ne è parte, essendo le parti del contratto unicamente la Società e i soci assegnatari; a tal fine richiama la sentenza della Cassazione n. 12447 del 1997 secondo la quale il terzo non assume *"la qualità di parte né in senso formale né in senso sostanziale rispetto alla convenzione negoziale stipulata in suo favore, dovendo egli limitarsi a beneficiare degli effetti di un rapporto da altri già validamente ed efficacemente costituito, così che la sua successiva adesione (rilevabile anche per facta concludentia) si pone come mera condicio iuris, di carattere sospensivo, dell'acquisizione del diritto a lui attribuito, ed ha il solo effetto di rendere irrevocabile ed immodificabile il contratto stipulato in suo favore"*.

In tale contesto, l'Istante ritiene rispettato il requisito in base al quale i beni devono essere assegnati a coloro che rivestivano la qualità di soci alla data del 30 settembre 2022, a nulla rilevando l'ulteriore (e logicamente successivo) comportamento del socio assegnatario, che decida di deviare a favore del terzo gli effetti del contratto.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere concerne esclusivamente il quesito rappresentato in istanza, relativo alla sussistenza, ai fini dell'applicabilità della c.d. assegnazione agevolata ai soci prevista dall'articolo 1, commi 100 e ss., della legge n. 197 del 2022 (di seguito, solo "assegnazione agevolata"), del requisito della "*qualifica di socio*", nel caso di adozione in sede di assegnazione, da parte di uno dei soci, dello schema contrattuale previsto dall'articolo 1411 del codice civile (il c.d. "contratto a favore di terzi"), a beneficio di un terzo soggetto estraneo alla compagine sociale (che, pertanto, non rivestiva la qualifica di socio della società assegnante alla data del 30 settembre 2022).

Ciò posto, va preliminarmente evidenziato che il presente parere non implica o presuppone alcuna verifica e/o riconoscimento della sussistenza dei presupposti e dei requisiti per l'applicazione della disciplina dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci in base al citato articolo 1, commi 100 e ss., diversi da quello oggetto del quesito sopra riportato, nonché della riconduzione/qualificazione dell'atto di assegnazione richiamato nell'istanza tra c.d. i contratti a favore di terzi di cui al menzionato articolo 1411: tutte le predette circostanze, dunque, vengono assunte acriticamente ai fini della presente risposta.

Resta conseguentemente fermo ogni di potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria su detti aspetti.

L'articolo 1, commi 100 e ss., della Legge di Bilancio 2023 prevede un regime fiscale agevolato che consente 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 la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In base al disposto dei commi 100 e 101 del citato articolo 1, l'agevolazione in parola si traduce nella facoltà per le società interessate, al ricorrere delle indicate condizioni, di assegnare o cedere determinati beni ai loro soci ovvero di trasformarsi in società semplici, mediante l'assolvimento - tra l'altro - di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRES) e dell'IRAP (comma 101) e l'applicazione delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili ridotte della metà e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (comma 104).

La disciplina in esame si applica alle cessioni, assegnazioni o trasformazioni in società semplice che avranno luogo entro il 30 settembre 2023 [termine prorogato al 30 novembre 2023 per effetto della modifica, da ultimo, introdotta dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto-legge 29 settembre 2023, n. 132, in corso di conversione].

Il summenzionato l'articolo 1, commi 100-105, ripropone sostanzialmente l'assegnazione/cessione agevolata di taluni beni immobili e mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati nell'esercizio dell'impresa, ai soci, prevista dall'articolo 1, commi 115-120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di seguito, "Legge di Stabilità 2016"). Tale disciplina è stata oggetto di chiarimenti da parte delle circolari n. 26/E del 1° giugno

2016 e n. 37/E del 16 settembre 2016, nonché della risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016, i cui contenuti risultano applicabili, in quanto compatibili, anche al corrispondente regime agevolativo oggi vigente qui in esame.

Analogamente a quanto chiarito nella relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2016, il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società, in particolare, di beni immobili che potenzialmente potrebbero essere poi nuovamente immessi nel mercato immobiliare, favorendo così la circolazione dei beni stessi e portando al contempo nuova linfa al mercato stesso.

Nel dettaglio, ai sensi dei commi 101-104, i vantaggi fiscali derivanti dal regime in parola consistono:

- nella possibilità di applicare un'imposta sostitutiva (delle imposte sui redditi e dell'IRAP) pari all'8% sulle plusvalenze realizzate sui beni assegnati/ceduti ai soci, o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa a seguito della trasformazione; l'imposta sostitutiva è invece pari al 10,5% nel caso di società non operative per almeno due dei tre esercizi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione/cessazione (o trasformazione);

- nell'applicazione di un'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate in commento (agevolazione che non riguarda, tuttavia, i casi di cessione agevolata, in quanto non vi è alcuna riserva di Patrimonio netto ridotta per effetto della vendita del bene, bensì un corrispettivo);

- nella possibilità di scegliere se, ai fini della determinazione della plusvalenza, che è la base imponibile dell'imposta sostitutiva, si intende fare riferimento al valore

normale oppure al "valore catastale", da contrapporre al costo fiscalmente riconosciuto del bene;

- nella riduzione al 50% delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro e nell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali.

Per quanto qui d'interesse, si evidenzia che le suddette agevolazioni sono concesse a condizione che i soci assegnatari siano iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2022 (ove il libro soci sia previsto), oppure che i soci vengano iscritti nel libro soci entro il 31 gennaio 2023, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Ciò posto, nel caso rappresentato la Società chiede se il suddetto requisito soggettivo della qualifica dell'assegnatario dei beni agevolati come "*socio iscritto a libro soci alla data del 30 settembre 2022*" possa ritenersi rispettato nel caso in cui il socio-assegnatario decida di "deviare" a favore di un terzo, estraneo alla compagine sociale, gli effetti dell'assegnazione, utilizzando lo schema del "*contratto a favore di terzi*".

La fattispecie del contratto a favore di terzi, di cui agli articoli 1411 e ss. del codice civile, ricorre quando le parti di un contratto, tipico o atipico, attribuiscono un determinato diritto in capo al terzo, che non partecipa alla conclusione del contratto stesso e a cui viene riconosciuto il diritto a pretendere la prestazione da parte del promittente. In base all'articolo 1411 del codice civile, infatti, "[è] *valida la stipulazione a favore di un terzo, qualora lo stipulante vi abbia interesse. Salvo patto contrario, il terzo acquista il diritto contro il promittente per effetto della stipulazione. Questa però può essere revocata o modificata dallo stipulante, finché il terzo non abbia dichiarato, anche in confronto del promittente, di volerne profittare*"

Lo schema contrattuale in questione presuppone, dunque, la presenza di due parti contrattuali che assumono reciproche obbligazioni (il promittente e lo stipulante), e di un terzo (il beneficiario), che non interviene come parte nel contratto, e che diventa titolare del diritto per effetto della semplice stipulazione del contratto, senza che sia necessaria la sua accettazione, la quale è invece essenziale ai fini di rendere irrevocabile l'attribuzione del diritto in questione.

Fino al momento in cui il terzo-beneficiario non dichiara di voler approfittare del contratto, infatti, lo stipulante può revocare l'attribuzione del diritto (articolo 1411, comma 2) e la prestazione dovuta dal promittente rimane a suo beneficio, salvo che risulti diversamente dalla volontà delle parti o dalla natura del contratto (articolo 1411, comma 3).

Nel contratto a favore del terzo, dunque, il beneficiario non costituisce in alcun modo una parte contrattuale, né in senso sostanziale, né in senso formale (*cfr.*, Corte di Cassazione, sentenza 1° marzo 1995, n. 3115), rappresentando il soggetto su cui vengono "*deviati*" gli effetti del contratto, così come affermato dalla giurisprudenza, secondo la quale risultano "*requisiti imprescindibili per configurare un contratto a favore del terzo, oltre all'accordo esplicito tra promittente e stipulante, l'indicazione del terzo beneficiario, essendo all'uopo sufficiente la sua determinabilità, nonché l'accettazione, da parte di quest'ultimo ed anche per "facta concludentia", dell'attribuzione in proprio favore*" (così, Corte di Cassazione, ordinanza 3 giugno 2021, n. 15442), né manifesta alcuna volontà, limitandosi a ricevere "*gli effetti di un rapporto già validamente costituito ed operante, mentre non è concepibile che discendano per il terzo obbligazioni verso il promittente*" (Corte di Cassazione, sentenza 20 gennaio 2005, n. 1150).

Posto quanto sopra rappresentato, in via generale, si rileva che l'adozione dello schema contrattuale sopra descritto all'ipotesi di assegnazione agevolata dei beni ha in concreto l'effetto (in caso di accettazione comunicata al promittente) di determinare la traslazione della proprietà dei beni, oggetto di assegnazione, direttamente in capo al terzo-beneficiario, che non riveste - secondo quanto prospettato nell'istanza - la qualifica di "socio" della società assegnante, requisito (quello di essere "socio" dell'assegnante) richiesto espressamente dalla norma agevolativa ai fini della sua applicazione.

In proposito, giova ricordare che la citata circolare n. 26/E del 2016 (applicabile *mutatis mutandi* alla disciplina dell'assegnazione agevolata qui in esame) evidenzia:

(a) al par. 2, intitolato "*Ambito soggettivo di applicazione dell'assegnazione agevolata*", che: "[c]on riferimento ai soci nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni, si fa presente che, in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, questi possono essere anche rappresentati da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato. Inoltre, l'articolo 1, comma 115, della legge n. 208 del 2015 dispone che tutti i soci devono risultare "iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015". Detta condizione deve essere intesa nel senso che, all'atto dell'assegnazione, solo per i soci che rivestivano tale qualifica anche alla predetta data del 30 settembre 2015 si può fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame. Al riguardo, si fa presente che la percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima



*e che non ricorre la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione al socio del bene agevolato" (enfasi aggiunta); e*

*(b) al par. 6, intitolato "Effetti dell'operazione di assegnazione nei confronti dei soci assegnatari" che "[s]i precisa che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di assegnazione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione. Il socio assegnatario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno cinque anni dall'assegnazione dell'immobile" (enfasi aggiunta).*

Da tali elementi si desume che la norma agevolativa in esame (nella specie, quella invocata prevista dalla Legge di Bilancio 2023) presuppone che il soggetto nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni (ossia, il beneficiario diretto di tale assegnazione), debba necessariamente rivestire la qualifica di socio della stessa alla data ivi indicata.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che non possa trovare applicazione la disciplina dell'assegnazione agevolata al socio prevista dall'articolo 1, commi 100 e ss., della Legge di Bilancio 2023 difettando il requisito soggettivo richiesto dalle citate previsioni in quanto, nel caso rappresentato, il beneficiario diretto dell'assegnazione descritta in istanza risulta essere un soggetto terzo estraneo alla compagine sociale.

Si ribadisce che esula dal presente parere ogni valutazione in ordine alla sussistenza degli ulteriori requisiti e condizioni per l'applicazione della disciplina

agevolativa in esame, nonché in ordine alla correttezza delle modalità di tassazione che saranno a tal fine adottate, nonché in ordine alla sussistenza di un carattere abusivo dell'operazione o del complesso delle operazioni nell'ambito delle quali l'assegnazione agevolata sarà posta in essere, tutti profili sui quali resta fermo il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

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, fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**