

- Risposte agli interpelli

19.11.18

Valutazione anti-abuso scissione parziale asimmetrica contestuale tra due società. La risposta a interpello n. 68/2018 dell'Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 68

Roma, 15 novembre 2018

OGGETTO: Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 e art. 173 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Valutazione anti-abuso scissione parziale asimmetrica contestuale tra due società.

La società ALFA S.r.l. ha capitale sociale suddiviso fra soci appartenenti a due distinti gruppi familiari: il primo facente capo ai signori CAIO e il secondo ai signori SEMPRONIO. Entrambi i gruppi possiedono il 50 per cento del capitale sociale. I medesimi gruppi familiari sono anche soci della società BETA

S.r.l. il cui capitale sociale è suddiviso nuovamente in parti uguali tra il gruppo facente capo ai signori CAIO e quello facente capo ai signori SEMPRONIO.

ALFA esercita attività di gestione di immobili ubicati all'interno di palazzine o condomini di proprietà di terzi (a piccoli gruppi di due o tre unità per ciascuno); si tratta prevalentemente di immobili strumentali per natura, locati con destinazione commerciale. Vi sono anche alcuni immobili a destinazione abitativa, locati come abitazioni.

BETA è, invece, proprietaria di immobili destinati alla gestione di “casa e appartamenti per vacanze”.

Il patrimonio immobiliare è costituito sostanzialmente da due blocchi:

- a) un gruppo di appartamenti a destinazione abitativa e locali di servizio annessi, destinato allo svolgimento dell'attività di affitto di appartamenti per vacanze;
- b) un'autorimessa con box locati annualmente.

Considerato il numero degli appartamenti e il tipo di struttura furono consensualmente individuati due blocchi equivalenti di appartamenti in palazzine intere all'interno della struttura ugualmente funzionali allo svolgimento dell'attività commerciale. In tal modo ciascun gruppo familiare ha potuto gestire in autonomia l'azienda mettendo in pratica la propria visione di business.

Ciò premesso, è intenzione dei due gruppi familiari procedere alla razionalizzazione delle gestioni immobiliari e commerciali delle due società, consolidando, da un lato, la suddivisione di gestione già in atto nella BETA, e, dall'altro, eliminando le sovrapposizioni

di proprietà delle aree residenziali ora di proprietà di ALFA e quindi ottimizzando i flussi di cassa derivanti dalla gestione immobiliare di ALFA a servizio della gestione commerciale di BETA, che oggi pervengono ai soci mediante due separati veicoli societari e che invece, dopo la scissione, possono rimanere all'interno di ciascun veicolo riferibile a ciascun gruppo familiare.

Lo strumento individuato per raggiungere l'obiettivo è quello della scissione parziale asimmetrica ai sensi dell'articolo 2506, secondo comma, codice civile, effettuata da entrambe le società.

Al termine del percorso di scissione parziale asimmetrica il gruppo familiare riferibile ai signori CAIO risulterà unico proprietario della ALFA e il gruppo familiare facente capo ai signori SEMPRONIO risulterà unico proprietario di BETA, ciascuno con patrimoni composti dalle quote di patrimonio provenienti reciprocamente dalle due società originarie.

Ciò è reso possibile, come già evidenziato, dalla corrispondenza di soci (per gruppo familiare) in entrambe le società.

Dal progetto di scissione emerge che, per quanto riguarda la scissione di BETA, il gruppo familiare riferibile ai signori CAIO riceverà, a fronte delle quote da loro possedute in BETA (complessivamente pari al 50% del capitale sociale), i valori patrimoniali corrispondenti ad un patrimonio netto scisso riferibile, anche, agli immobili appartenenti al patrimonio di ALFA, così come elencati nei documenti allegati all'istanza. Tale valore costituisce aumento del capitale sociale e del patrimonio (sotto forma di riserva da scissione per la parte non conferita a capitale) di ALFA quale società beneficiaria della scissione.

In particolare, l'istante fa presente che, al termine della scissione, dal patrimonio immobiliare della società BETA entreranno nella titolarità di ALFA una parte degli appartamenti, dei box seminterrati nonché il 50 per cento di un parcheggio esterno e delle relative pertinenze.

Contestualmente, per effetto della scissione di ALFA, entreranno nella titolarità di BETA altre unità immobiliari.

Il patrimonio non immobiliare delle due società sarà scisso in relazione alle voci dell'attivo e del passivo pertinenti agli immobili; a titolo esemplificativo, le attrezzature delle aziende di proprietà di BETA saranno suddivise secondo la destinazione finale degli immobili di ciascuna azienda; mutui e finanziamenti pertinenti agli immobili scissi li seguiranno e via discorrendo.

In relazione al caso concreto, l'istante dichiara, in sede di presentazione di documentazione integrativa, che *“non sono previste operazioni di alcun genere grazie alle quali i soci delle due società possano da queste ottenere finanziamenti o garanzie”*, nonché che *“non sussiste in capo ai soci delle due società alcuna intenzione di cedere le proprie partecipazioni né ad altri soci né a terzi”*.

La società interpellante ha, altresì, precisato che *“la scissione avverrà ai valori contabili in regime di neutralità fiscale”*, di modo che la tassazione sui plusvalori dei diversi beni resti latente in capo ad entrambe e dunque sia rinviata al successivo realizzo.

Viene, pertanto, in rilievo la previsione dell'articolo 10-*bis* dello Statuto del Contribuente per ipotesi di abuso della previsione contenuta nell'articolo 173 del TUIR, il quale sancisce a livello generale il principio di neutralità fiscale delle operazioni di scissione sopra descritte per assenza di valide ragioni extrafiscali a fondamento delle operazioni stesse.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la descritta operazione di scissione parziale non proporzionale asimmetrica non costituisca fattispecie di abuso del diritto e, pertanto, sia legittimamente attuabile, sussistendo valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che non sono dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, né tantomeno ad ottenere indebite riduzioni di imposte.

Riferisce, infatti, l'interpellante che intenzione dei due gruppi familiari soci delle due società è di procedere alla razionalizzazione delle gestioni immobiliari e commerciali delle due società consolidando, da un lato, la suddivisione di gestione già in atto nella BETA e dall'altro eliminando le sovrapposizioni di proprietà delle aree residenziali ora di proprietà di ALFA.

Lo strumento individuato per raggiungere l'obiettivo è quello della scissione parziale non proporzionale effettuato da entrambe le società in modo che ai soci uscenti di entrambe le società vengano assegnate le quote/azioni della società possedente gli immobili di pertinenza.

Tale schema ha il pregio, ad avviso dell'istante, di evitare la costituzione di nuove società in cui scindere i patrimoni riferibili a ciascuno dei due gruppi familiari ed evitare quindi lo scioglimento di quelle attuali con considerevole risparmio di spese.

Dopo la scissione reciproca ciascuno dei due gruppi familiari possiederà nella propria società gli immobili di BETA già ora ad essi assegnati per la gestione della corrente attività commerciale insieme ad immobili di ALFA (la cui scelta ai fini della scissione è derivata solo dal bisogno di creare valori paritari), la cui gestione diretta consentirà di destinare i flussi di cassa della gestione immobiliare a diretto servizio dei bisogni della gestione commerciale.

Inoltre, potranno essere sciolti i contratti di affitto di ramo di azienda attualmente in essere con le società GAMMA e DELTA con conseguente ulteriore semplificazione delle strutture gestionali (le due società potranno infatti essere sciolte).

Considerando che la scissione ha come unico obiettivo quello di consentire a ciascun gruppo familiare di continuare la gestione commerciale già di propria pertinenza (BETA) e di godere del vantaggio patrimoniale e finanziario derivante dalla proprietà e gestione di immobili dati in locazione (ALFA), si ritiene che essa non costituisca fenomeno di abuso tendente all'elusione di alcun tipo imposte dirette (IRES) e indirette (ipotecarie e catastali) derivanti dall'alternativa cessione di immobili da un gruppo familiare all'altro (unico strumento possibile per la creazione esterna dei medesimi patrimoni immobiliari che i due gruppi intendono scindere). Prevale infatti la logica imprenditoriale cui si abbinano evidenti fenomeni di economicità e razionalizzazione di gestione.

Da ultimo, viene rappresentato che la scissione consente ai due gruppi familiari di eliminare del tutto quei fenomeni di comproprietà e condivisione della gestione che avevano generato differenze di vedute ed erano quindi forieri di contrasti fra soci in parte superati solo tramite la ‘scissione apparente’ delle proprietà.

In conclusione, alla luce della ricostruzione in atti, le ragioni a fondamento delle operazioni sono esclusivamente di carattere extrafiscale e l’operazione di scissione reciproca non proporzionale non assume alcun carattere abusivo.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l’operazione di scissione parziale non proporzionale asimmetrica - effettuata da parte di entrambe le società (sia ALFA che BETA) in modo che ai soci uscenti vengano assegnate le quote/azioni della società possedente gli immobili di pertinenza - non costituisca un’operazione abusiva ai sensi dell’articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

Si rappresenta preliminarmente che, 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 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 via preliminare, si rappresenta che il presente parere viene reso non tenendo conto di eventuali conguagli in denaro che si potrebbero generare a seguito della scissione *de qua* come previsto dall’articolo 2506-*bis* C.C, dal momento che la risposta fornita dall’interpellante in sede di documentazione integrativa non contiene indicazioni puntuali sul tema.

In relazione ai comparti delle imposte dirette e indirette, per i quali l’istante ha richiesto il parere della scrivente Agenzia, si osserva quanto segue.

La fattispecie descritta consiste in una scissione parziale non proporzionale asimmetrica effettuata da parte di entrambe le società (sia ALFA che BETA) in modo che il gruppo familiare riferibile ai signori CAIO risulterà unico proprietario della ALFA e il gruppo familiare facente capo ai signori SEMPRONIO risulterà unico proprietario di BETA, ciascuno con patrimoni composti dalle quote di patrimonio provenienti reciprocamente dalle due società originarie.

Al riguardo, si evidenzia che, in linea di principio, l’operazione di scissione è fiscalmente neutrale, ai sensi dell’articolo 173 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito “TUIR”), e il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie - che non usufruiscano di un sistema di tassazione agevolato - non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d’impresa.

In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, ossia, verranno ceduti a titolo oneroso, diverranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento, verranno assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'istante, nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della documentazione integrativa trasmessa, sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, si ritiene che l'operazione di scissione prospettata non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scissione in esame appare, infatti, operazione fisiologica nell'ambito della riorganizzazione delle due società, volta a consentire a ciascun gruppo familiare di continuare la gestione commerciale già di propria pertinenza e di godere del vantaggio patrimoniale e finanziario derivante dalla proprietà e gestione di immobili dati in locazione.

Resta fermo che:

- l'operazione di scissione dovrà essere effettuata nel rispetto delle prescrizioni normative contenute nell'articolo 173 del TUIR (anche in relazione al rinvio ivi contenuto ai commi 5 e 6 dell'articolo 172) e delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci;
- le operazioni di scissione societaria, così come quella oggetto di esame, sono sottoposte a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, con applicazione dell'imposta nella misura fissa di Euro 200;
- all'operazione di scissione parziale proporzionale prospettata, si applicano l'articolo 2, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e l'articolo 19-*bis*2, comma 7, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che le società beneficiarie della scissione effettuino la rettifica della detrazione IVA, qualora sussistano i presupposti richiamati dai commi precedenti dello stesso articolo 19-*bis*2.

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.

Si ribadisce, altresì, 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.