

LEGISLAZIONE E PRASSI

PRASSI

Risposte agli interpelli



09.05.23

Scissione parziale di una partecipazione societaria a favore della beneficiaria socio unico della scissa. Valutazione antiabuso ai sensi dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. La risposta a interpello n. 317/2023 dell'Agenzia delle Entrate

Agenzia delle Entrate

Risposta n. 317

Roma, 8 maggio 2023

OGGETTO Scissione parziale di una partecipazione societaria a favore della beneficiaria socio unico della scissa. Valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

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

QUESITO

Le società ALFA S.p.A., ZETA S.p.A., BETA S.r.l., unitamente al contribuente "A" (nel seguito anche gli "Istanti"), formulano congiuntamente un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. c), della legge n. 212 del 2000 al fine di avere conferma che la riorganizzazione societaria e gestionale che intendono porre in essere non integri una fattispecie di abuso del diritto.

ZETA S.p.A. (nel seguito "ZETA" o "beneficiaria") è la società a capo dell'omonimo Gruppo, operante nel campo (...), il quale comprende fra le altre - oltre alle società ALFA S.p.A. (nel seguito "ALFA" o "scissa") e BETA S.r.l. (nel seguito "BETA") - anche le società GAMMA 1, GAMMA 2, GAMMA 3 e le relative controllate di queste ultime.

Il Gruppo ZETA è storicamente organizzato per "*business world*", ossia la capogruppo ZETA detiene la partecipazione diretta nelle società "*principal*" dei vari marchi o linee di *business* (Marchio Alfa,

Marchio Gamma 1, Marchio Gamma 2, Marchio Gamma 3, ecc.); le società "*principal*", a loro volta, partecipano nelle società svolgenti funzioni legate al marchio o al *business* (distributive, di servizi a supporto del *business*, ecc.). In tal modo, ogni "*business world*" viene valorizzato e organizzato in modo coerente rispetto alle proprie specificità, nonché misurato sulla base delle proprie *performance*.

Ciò premesso, gli Istanti rappresentano che in origine BETA aveva come unico modello di *business* la produzione e distribuzione della linea a marchio ALFA in forza di apposito contratto di licenza; la denominazione sociale della stessa era infatti "ALFA BETA S.r.l.".

Nel corso del tempo, il modello di *business* di BETA si è evoluto e la società ha allargato il proprio perimetro di attività alla produzione e distribuzione di altri marchi, sia appartenenti al gruppo ZETA che esterni allo stesso, divenendo quindi sempre meno vincolata al "*business world*" ALFA e assumendo, anzi, una sempre maggiore identità e peculiarità.

Tale processo sta richiedendo, pertanto, la ridefinizione della *governance* e la reimpostazione dei processi gestionali e di reportistica secondo logiche autonome e specifiche del particolare modello di *business* della società.

La riorganizzazione societaria e gestionale che gli Istanti intendono operare consiste nella scissione parziale semplificata di ALFA a favore di ZETA, mediante la quale la partecipazione dell'X per cento in BETA detenuta da ALFA sarebbe scissa a beneficio di ZETA (di seguito, la "Scissione"). Il restante Y per cento del capitale sociale di BETA, complessivamente pari a euro (...), è detenuto dal Sig. "A".

Detta riorganizzazione si propone i seguenti obiettivi:

- razionalizzare la struttura societaria del Gruppo, mediante la partecipazione diretta della capogruppo ZETA in BETA, coerentemente con l'evoluzione del suo modello di *business* che la vede operante come licenziataria e distributrice di diversi e numerosi *brand*;
- ridefinire e semplificare la catena societaria di controllo, adeguandola alle regole di *governance* interne del Gruppo e alle specifiche esigenze e particolarità del *business* di BETA;
- valorizzare maggiormente l'identità del modello di *business* di BETA rendendo possibile la lettura delle sue *performance*, anche a livello di reportistica, in modo diretto e indipendente e non più mediato per il tramite del *business world* ALFA

Il raggiungimento degli obiettivi di cui sopra richiede, a livello di struttura organizzativa, la riallocazione di BETA al medesimo livello delle società *principal* e, dunque, sotto il controllo diretto di ZETA.

L'operazione societaria più idonea a tali fini è stata individuata nella scissione parziale di ALFA a favore di ZETA, con assegnazione a quest'ultima dell'intera partecipazione detenuta in BETA (pari all'X per cento).

Gli Istanti evidenziano come la scissione sia di per sé un'operazione avente finalità riorganizzativa, come chiaramente espresso, dal Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie con la massima n. L.A.15 (nella versione modificata del 9/2022), di cui vengono riportati gli stralci più significativi: "*Le fusioni e le scissioni non sono assimilabili ai negozi Traslativi in quanto non ne condividono né la causa né la disciplina legale. La loro funzione economico-sociale è la riorganizzazione delle società coinvolte finalizzata alla prosecuzione dell'esercizio di un'attività economica e non la circolazione di beni in cambio di un corrispettivo o per animo liberale. Le assegnazioni patrimoniali che ad esse conseguono sono il prodotto necessario della riorganizzazione societarie, ne costituiscono il mezzo e non il fine. Si deve quindi ritenere che in tutte le fusioni e scissioni:*

- non sia dovuta alcuna garanzia per evizione;

- non siano esercitabili le prelazioni legali: agraria, urbana, storico-artistica, ecc.: [...]"

Nel presente caso, infatti, poiché la Scissione non ha natura traslativa, non è attivabile nemmeno astrattamente la clausola di prelazione contenuta nell'articolo (...) dello Statuto di BETA, semplificando quindi la procedura di riorganizzazione.

Sul piano procedurale, stante la partecipazione totalitaria di ALFA da parte di ZETA, all'operazione saranno applicabili le semplificazioni previste dall'articolo 2505, primo comma, del codice civile, richiamato dall'articolo 2506-ter del codice civile.

Da un punto di vista contabile, la Scissione verrà effettuata a valori netti contabili e senza l'emersione di concambi, stante il già riferito possesso totalitario della scissa ALFA da parte della beneficiaria ZETA.

Gli effetti contabili e fiscali della Scissione decorreranno dal primo giorno del mese successivo alla data dell'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese in cui è iscritta la società beneficiaria ovvero nella diversa data prevista nell'atto di scissione medesimo.

Per quanto riguarda gli effetti della Scissione sul patrimonio della scissa ALFA e della beneficiaria ZETA, come indicato nella bozza del progetto di scissione, risulta che:

- il patrimonio netto della scissa ALFA diminuirà per un importo pari a euro (...), corrispondente al valore della partecipazione in BETA come iscritto nella situazione patrimoniale di ALFA al 31 dicembre 202n, mediante il corrispondente decremento della Riserva Straordinaria. Si precisa quindi che *"quanto oggetto di scissione è pari alla percentuale dello [...] % del patrimonio netto della Società Scissa al 31/12/202n (con la conseguente necessità di valutare l'eventuale incidenza sul valore di carico delle partecipazioni in capo alla controllante)"*;

- il patrimonio netto della beneficiaria ZETA sarà incrementato da detto ammontare di euro (...), da imputarsi alla Riserva Straordinaria.

Sul piano fiscale, la Scissione sarà neutrale ai fini delle imposte sui redditi con riferimento sia alle società partecipanti, sia ai soci ai sensi di quanto disposto dall'articolo 173 del TUIR, secondo cui la scissione di una società non dà luogo a realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze.

Le società partecipanti alla Scissione presentano le seguenti eccedenze fiscali che saranno trattate secondo quanto previsto dall'articolo 173 del TUIR, come da dichiarazioni dei modelli Redditi SC 202n allegate:

- ZETA: ACE per euro (...);

- ALFA: ROL per euro (...);

- BETA: ROL per euro (...).

La Scissione, infine, non comporterà né la riduzione né la mancata ricostituzione di riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta presenti in ALFA e/o ZETA.

Né la partecipazione di ZETA in ALFA, né la partecipazione di ALFA in BETA presentano disallineamenti tra valore civilistico e fiscale.

Tutte le società partecipanti alla Scissione aderiscono al regime del consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e ss. del TUIR, con ZETA in veste di consolidante e ALFA e BETA in veste di consolidate.

Per effetto della Scissione, non modificandosi la compagine sociale e risultando ancora integrato il requisito del controllo, da parte di ZETA, sia di ALFA che di BETA - per quest'ultima, in via diretta e non più indiretta tramite ALFA - il regime del consolidato nazionale continuerà tra le stesse società senza interruzione, come previsto dall'articolo 11, comma 4, del D.M. 1° marzo 2018.

Ai fini IVA, la Scissione sarà fuori dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. f), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, 633 e ai fini dell'imposta di registro vi sarà l'applicazione dell'imposta fissa pari ad euro 200 secondo quanto disposto dall'articolo 4, comma 1, lett. b) della Tariffa, prima parte, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, 131.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli Istanti ritengono che nel caso di specie non sussistano profili di abuso del diritto in quanto la descritta riorganizzazione consiste in un'operazione avente sostanza economica, idonea a produrre effetti significativi ben diversi da vantaggi fiscali, finalizzata ad addivenire a una struttura societaria e di *governance* più razionale e rispondente al modello organizzativo di cui si è dotato il Gruppo in funzione dei "*business world*" in cui è suddiviso.

Più nel dettaglio, gli Istanti rappresentano che la riorganizzazione è funzionale alla razionalizzazione delle dinamiche decisionali e delle modalità di misurazione delle *performance* dei vari *business*. Attualmente, infatti, la *governance* di BETA è posta ad un livello della catena partecipativa non più coerente con le logiche di indirizzo strategico della capogruppo ZETA, per la quale BETA ora rappresenta un "*business world*" distinto da ALFA; allo stesso modo, a livello di reportistica e di bilancio vi è inevitabilmente una commistione tra le *performance* di ALFA e BETA che rendono complessa l'analisi dei contributi delle singole entità e quindi meno trasparente la lettura dei rispettivi risultati.

Ad esito della riorganizzazione il Gruppo risulterebbe strutturato secondo la logica in essere, con i seguenti vantaggi:

- la *governance* di BETA sarebbe direttamente regolata dalla capogruppo: ad esempio l'approvazione del bilancio, la nomina degli amministratori, degli organi di controllo, sarebbe direttamente operata da ZETA, senza il "filtro" di ALFA, con un evidente efficientamento delle procedure societarie;
- l'informativa finanziaria (reportistica interna, bilanci) di BETA, di ALFA e del Gruppo in generale risulterebbe migliorata, in quanto i risultati dei due "*business world*" sarebbero immediatamente identificabili senza rielaborazioni.

Tali aspetti sono particolarmente importanti nell'ottica dell'ulteriore sviluppo del "*business world*" di BETA, in quanto consentiranno di presentare BETA come un soggetto autonomo, con identità e strategie industriali proprie e distinte da quelle di ALFA e, quindi, ancora più attrattiva verso ulteriori *brand* per i quali operare come licenziataria e distributrice.

In questo senso, secondo quanto disposto dall'articolo 10-*bis*, comma 2, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli Istanti rappresentano come la riorganizzazione nel suo complesso risulti quindi dotata di sostanza economica in quanto produttiva di "*effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*" (i quali, in ogni caso, sarebbero solo eventuali in quanto non sono in programma cessioni o trasferimenti delle partecipazioni di cui al presente interpello, né assegnazioni o utilizzi di *asset* al di fuori del regime d'impresa) addivenendo ad una struttura di *governance* diversa dall'assetto di partenza e non configurando, quindi, in nessun modo un'operazione circolare. Le operazioni poste in essere sono infatti perfettamente coerenti con il fondamento giuridico dell'obiettivo perseguito il quale, a sua volta, è in linea con le normali logiche societarie ed economiche che richiedono l'identificazione e la misurabilità diretta dei diversi *business*.

Sul piano civilistico-societario, l'operazione effettuata, ossia una scissione, per i motivi anzidetti è del tutto coerente e conforme nella causa, nella disciplina legale e negli effetti, a finalità di riorganizzazione societaria.

Con riferimento a quanto previsto dall'articolo 10-*bis*, comma 2, lettera b), della legge 212 del 2000, secondo cui sono da considerarsi vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, gli Istanti intendono evidenziare che la riorganizzazione non comporta alcun vantaggio fiscale indebito in quanto l'applicazione delle disposizioni con effetto neutrale avviene nel pieno rispetto delle finalità poste alla base delle norme stesse le quali sono, appunto, messe a disposizione del contribuente per agevolare le riorganizzazioni aziendali senza far emergere oneri fiscali.

Gli Istanti ritengono, peraltro, che il beneficio derivante dall'applicazione di norme che prevedono un regime di neutralità fiscale non costituiscano vantaggi fiscali indebiti in quanto l'applicazione di tali norme avviene in piena concordanza con le finalità delle disposizioni fiscali e con i principi dell'ordinamento tributario e, in questo senso, richiamano il principio contenuto nell'articolo 10-*bis*, comma 4, della legge 212 del 2000, secondo cui resta ferma la libertà di scelta del contribuente nell'applicazione di regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Viene ribadito, comunque, che la riorganizzazione non è improntata a finalità di ottimizzazione fiscale bensì risponde ad esigenze eminentemente gestionali, come sopra ampiamente illustrate.

Concludendo, per quanto riguarda il dettato dell'articolo 10-*bis*, comma 3, della legge 212 del 2000 secondo cui *"non si considerano abusive, in ogni caso, 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 ovvero dell'attività professionale del contribuente"*, gli Istanti sottolineano che tali ragioni extrafiscali non marginali sono evidentemente esistenti e sono da ricercarsi nella definizione degli *"effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"* già sopra diffusamente descritti. L'esimente di cui al predetto comma 3 conferma, pertanto, tutto quanto sopra esposto e rinforza la soluzione prospettata secondo cui la riorganizzazione non presenta profili di abuso del diritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno a esporre, si ritiene che l'operazione di scissione prospettata dagli Istanti 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.

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere, relativo, peraltro, ad una operazione ancora in fase embrionale, per la quale devono essere compiuti i correlati adempimenti civilistici e contabili, è reso sulla base dei fatti e delle informazioni rappresentate nell'istanza, assunte in questa sede acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, concretezza ed esaustività, con riserva di eventuale riscontro nelle competenti sedi.

Trattandosi, peraltro, di un'operazione *in itinere*, gli effetti del presente parere sono subordinati alla circostanza che l'operazione complessivamente descritta non abbia una concreta realizzazione differente rispetto al progetto rappresentato con l'istanza in esame.

Inoltre, coerentemente alle regole istruttorie delle istanze di interpello, il presente parere prescinde dalla correttezza delle valutazioni e/o quantificazioni contabili e fiscali da operare nell'ambito e per effetto della stessa operazione straordinaria rappresentata in istanza, suscettibili anch'esse di essere verificate nelle competenti sedi accertative.

Tanto premesso, si ricorda che per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine all'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.

Il progetto di riorganizzazione oggetto dell'esame anti abuso consiste nella scissione parziale di ALFA a favore del socio unico, ZETA, mediante la quale l'intera partecipazione detenuta dalla scissa nella società BETA, pari all'X per cento, sarebbe trasferita alla beneficiaria ZETA.

La Scissione avverrà mediante lo scorporo, a valori contabili, della partecipazione della società scissa nella BETA, iscritta per euro (...), in favore del predetto socio unico, a fronte del quale il patrimonio netto di ALFA diminuirà per un importo pari al predetto ammontare mediante il corrispondente decremento della riserva straordinaria (iscritta per euro ...). Il patrimonio netto della società beneficiaria sarà incrementato da detto ammontare, da imputarsi alla riserva straordinaria.

La Scissione, inoltre, non genererà alcun rapporto di concambio né assegnazione di nuove quote dal momento che non si procede ad aumentare il capitale sociale della beneficiaria e che quest'ultima è proprietaria dell'intero capitale sociale della scissa.

La scissione parziale di ALFA comporterà, pertanto, l'assegnazione alla beneficiaria ZETA esclusivamente della partecipazione in BETA ottenendo, di conseguenza, la riallocazione di BETA al medesimo livello delle altre società "*principal*" del Gruppo (e, dunque, sotto il controllo diretto della capogruppo ZETA), coerentemente con l'evoluzione del modello di *business* che la vede operante come licenziataria e distributrice non più solamente del marchio ALFA, ma anche di altri numerosi *brand* (sia appartenenti al gruppo ZETA che estranei allo stesso).

Nella prospettiva della realizzanda operazione di scissione societaria di ALFA, gli Istanti hanno espressamente richiesto il parere della scrivente in relazione al settore delle imposte dirette (Irpef, Ires, Irap) e delle imposte indirette (Iva e imposta di registro).

Comparto Ires

In linea di principio l'operazione di scissione è un'operazione fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del 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 fisiologicamente la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

In particolare, i plusvalori relativi alle componenti patrimoniali attribuite alle società beneficiarie, mantenute provvisoriamente latenti per effetto dell'operazione di scissione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui dette componenti fuoriusciranno dal regime 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. Nel caso rappresentato, ciò che verrà trasferito alla società beneficiaria è la partecipazione in BETA, iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie della scissa. Il trasferimento della partecipazione in BETA, in sede di Scissione, avverrà in regime di continuità dei valori fiscali di modo che la tassazione sul plusvalore della partecipazione trasferita alla beneficiaria resterà latente in capo ad essa e, dunque, verrà rinviata al successivo evento realizzativo.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni degli Istanti, si ritiene che l'operazione di scissione parziale della partecipazione in BETA in favore del socio unico ZETA non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Al riguardo, si rammenta che nella relazione illustrativa al decreto legislativo D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, concernente "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*", si legge che «... non è

possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse».

La scissione e l'assegnazione della partecipazione in BETA al socio ZETA (possibile operazione alternativa) appaiono, infatti, entrambe operazioni fisiologicamente idonee e, perciò, poste su un piano di pari dignità, a consentire la collocazione di BETA al medesimo livello nella struttura organizzativa del Gruppo delle altre società "*principal*" e, dunque, sotto il controllo diretto di ZETA.

In assenza di un vantaggio fiscale "indebito", non si prosegue nell'analisi relativa alla sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi della condotta abusiva.

Resta fermo che la 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.

Con riferimento, in particolare, alla presenza in capo alla scissa ALFA di riserve in sospensione d'imposta (pari a euro ...), si ricorda che il comma 9 dell'articolo 173 del TUIR disciplina obblighi e modalità di ricostituzione delle riserve in sede di scissione. In particolare, il suddetto comma dispone che le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società che si scinde debbono essere ricostituite dalla beneficiaria secondo le quote proporzionali indicate al comma 4 del medesimo articolo 173 (vale a dire, "*in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste*"). Se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società che si scinde, le riserve debbono essere ricostituite dalla beneficiaria che, eventualmente, acquisisce tali elementi.

Per quanto riguarda, inoltre, la composizione fiscale del patrimonio netto (che residua dopo la ricostituzione delle eventuali riserve in sospensione d'imposta) destinato alla società beneficiaria, si ritiene di dover precisare, per completezza, che lo stesso dovrà rispecchiare, percentualmente, la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella società che si scinde antecedentemente l'operazione di scissione in questione, ai sensi dell'articolo 173, comma 9, del TUIR, che rinvia all'articolo 172, commi 5 e 6 del TUIR; in altri termini, dal punto di vista fiscale, il patrimonio netto (residuo) attribuito alla società beneficiaria dovrà considerarsi formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scissa e nelle medesime proporzioni (senza considerare nella proporzione le riserve in sospensione d'imposta già ricostituite dalla società beneficiaria).

In ultimo, si ricorda che la scissione è, di regola, neutrale anche per i soci, dato che "*il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze, né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'art. 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli artt. 58 e 87*" (cfr. articolo 173, comma 3, del TUIR).

Tuttavia, nell'ipotesi *de qua* viene prospettata una scissione che non comporta il cambio della partecipazione originariamente detenuta nella società scissa (in quanto la società beneficiaria è, altresì, socia della scissa), bensì il suo parziale annullamento a fronte dell'attribuzione di parte del patrimonio sociale della società partecipata (scissa).

Con specifico riferimento al costo fiscale della partecipazione che residua nella scissa ALFA in capo alla beneficiaria-socia ZETA, dopo l'annullamento parziale della medesima che dovrà operare la beneficiaria-socia ZETA, in base ai principi espressi nella Risoluzione n. 52/E del 26 maggio 2015 e considerato che la Scissione è avvenuta a favore del socio unico della scissa ALFA, la beneficiaria-socia ZETA provvederà a ridurre tale costo fiscale in modo proporzionale al rapporto

tra il valore effettivo del patrimonio netto scisso (*i.e.* la partecipazione in BETA) e il valore effettivo di ALFA *ante* scissione. Il riferito annullamento di parte del valore fiscale delle partecipazioni nella scissa ALFA in capo alla beneficiaria-socia ZETA non costituirà, pertanto, né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze, né conseguimento di ricavi per la beneficiaria-socia ZETA.

Comparto Irap

Il principio di neutralità che assiste, ai fini IRES, l'operazione di scissione così come prospettata trova riconoscimento anche ai fini IRAP, in deroga al principio di presa diretta dal bilancio che, a partire dal 2008, informa la disciplina del tributo regionale. Pertanto, stante la conformità dei principi che regolano le due imposte, si ritiene che in relazione ai profili di elusività dell'operazione descritta debbano valere in relazione all'Irap le medesime considerazioni assunte ai fini delle imposte sui redditi.

Comparto IVA

Sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi descritti dagli Istanti, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, in merito alle disposizioni applicabili, ai fini IVA, all'operazione sopra prospettata, si osserva quanto segue.

In particolare, per quanto riguarda il regime IVA applicabile all'operazione di riorganizzazione descritta, si fa presente che l'articolo 2, comma 3, lettera f), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 esclude dall'ambito applicativo dell'IVA "*i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti*".

In particolare, deve trattarsi di beni trasferiti non semplicemente "*in occasione*" di una data operazione *lato sensu* di ristrutturazione aziendale, ma in modo funzionale alla medesima operazione.

Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

Affinché non siano ravvisabili profili elusivi, ai fini IVA, occorre che le operazioni di cui trattasi non siano, di fatto, volte alla mera assegnazione dei beni della società scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma occorre che le operazioni determinino, nel complesso, una riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività d'impresa da parte delle società beneficiarie della scissione.

Ciò posto, avendo riguardo al caso in esame, qualora non si configuri un'ipotesi di assegnazione di beni ai soci nei termini anzidetti, anche in ragione del fatto che - come rappresentato nell'istanza - l'operazione di scissione non comprende beni immobili (non sono, infatti, previste assegnazioni di *asset* ai soci), e sempre che la società beneficiaria continui, dunque, ad essere pienamente operativa (in base a quanto riferito dagli Istanti, i beni delle società continueranno ad essere gestiti in regime di impresa e con le medesime logiche imprenditoriali già in essere), si è dell'avviso che la complessiva operazione descritta non presenti, agli effetti dell'IVA, profili elusivi.

Ad ogni buon conto, corre l'obbligo di segnalare, per completezza di trattazione, che l'articolo 19-*bis*2, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, obbliga la società beneficiaria della scissione ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti. La norma citata dispone, in

proposito, che *"se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche"*.

Comparto Imposta di registro

In relazione a tale comparto, si ritiene che l'operazione di scissione non consente di conseguire un vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* delle disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario; si fa comunque presente che, ai fini dell'imposta di registro, le operazioni di scissione societaria, così come quelle oggetto di esame, sono sottoposte a registrazione in termine fisso ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986, con applicazione dell'imposta nella misura fissa di euro 200.

Si osserva, infine, con riguardo all'Irpef, che l'operazione di scissione così come prospettata produce i suoi effetti fiscali nei confronti della società scissa ALFA e della società beneficiaria-socia ZETA, mentre non rileva ai fini della posizione fiscale del Sig. "A".

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario dell'operazione descritto nell'istanza di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

Si ribadisce, infine, che esula dall'analisi condotta nel presente parere ogni valutazione o apprezzamento in merito:

- ai valori riportati nell'istanza, alla formazione e riportabilità delle posizioni fiscali soggettive rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 173, comma 10, del TUIR;
- al riporto e all'utilizzabilità delle posizioni fiscali soggettive delle società partecipanti all'operazione di scissione, da sottoporre qualora ne ricorrano i presupposti ad apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge n. 212 del 2000;
- agli aspetti sui quali non è stato chiesto un parere alla scrivente.

*** *Testo riportato come pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate N.d.R.* ***

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Alessandra Mascellaro

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT