

5. SOCIETARIO – TEORIA E PRATICA



5.1. SCISSIONE PARZIALE E VALUTAZIONE ANTI-ABUSO

di Margherita Caccetta

La scissione è disciplinata dagli articoli 2506 e seguenti del codice civile.

Nel tempo la stessa è stata oggetto di “valutazione” interpretativa relativamente alla sua natura giuridica.

Inizialmente si riteneva che l’operazione straordinaria in esame fosse una vicenda estintivo-successoria e che quindi venisse meno l’ente “originario” per dare vita a nuovi enti ex novo.

Questa aveva un forte impatto anche dal punto di vista della struttura dell’atto qualora nel patrimonio sociale ci fossero immobili: infatti, aderendo a questa teoria, si dovevano inserire nell’atto tutte le menzioni urbanistiche, catastali e da ultimo anche la dichiarazione sulla prestazione energetica dell’immobile.

Con la sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la n. 2637 dell’8 Febbraio 2006, si è avuto un revirement in quanto la Suprema Corte ha posto fine al dibattito esistente ed ha statuito che la fusione (sentenza poi estesa a tutte le operazioni straordinarie, e quindi anche alla scissione) altro non è che vicenda meramente evolutivo-modificativa della società stessa.

Essa quindi non è altro che una modifica dello statuto e quindi, qualora la società abbia immobili non sarà necessario inserire nell’atto le menzioni obbligatorie per i trasferimenti immobiliari.

La scissione consiste nell’assegnazione totale o parziale del patrimonio della scissa a favore di una o più beneficiaria esistenti o di nuova costituzione, che subentreranno

quindi da quel momento in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla scissa.

Ai fini fiscali, così come ai fini civilistici, l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, e il passaggio del patrimonio della società scissa a una o più società beneficiarie - che non usufruiscono di un sistema di tassazione agevolato - non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

Una Particolare questione, che arriva poi ad un interpello da parte dell'agenzia delle entrate nasce da un'operazione di scissione totale non proporzionale che in un primo momento era sembrata elusiva o comunque che fosse un abuso del diritto.

La scissione comportava l'assegnazione a solo due, dei tre soci della scissa, delle partecipazioni nelle due newco beneficiarie in misura "non proporzionale" ed al terzo socio veniva assegnata la totalità della partecipazione nella scissa, il tutto in modo da non ledere la parità di trattamento tra i soci stessi. Essendo le quote della scissa gravate dal diritto di usufrutto a favore di altri soci, la scissione comportava il "permanere" del diritto di usufrutto anche sulle quote delle due newco.

La scissione è non proporzionale quando i soci della scissa non partecipano nelle stesse proporzioni a tutte le società beneficiarie.

L'istante ritiene che l'operazione di scissione in esame, ai fini dell'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento ai comparti IRES e imposta di registro, in quanto, in base agli elementi rappresentati, l'operazione di ristrutturazione non è priva di sostanza economica, in quanto è volta a produrre effetti significativi, diversi dai vantaggi fiscali, ed è sorretta da valide ragioni extrafiscali, non marginali, di carattere gestionale e organizzativo, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa.

Avanza inoltre, facendo emergere che l'operazione come prospettata è sostenuta da finalità attenenti alcuni dissidi interni tra i soci e dunque da finalità riorganizzative.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto coerente la soluzione prospettata dal contribuente e difatti ha ritenuto l'operazione non elusiva dal punto di vista fiscale. Tale risposta ad interpello, n. 421 del 1° Ottobre 2020, è importante perché chiarisce quando l'operazione di scissione può non considerarsi elusiva.

In particolare, sostiene l'agenzia delle entrate che, non può esserci abuso quando i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali attribuiti alle società beneficiarie, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive

vigenti al momento in cui i beni medesimi 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.

Si evidenzia inoltre che l'operazione di scissione societaria prospettata dal contribuente, 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. La scissione parziale non proporzionale in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica finalizzata a consentire agli attuali soci della scissa di proseguire separatamente le attività assets della scissa stessa.

Rimane fermo che l'operazione di scissione dovrà essere effettuata nel rispetto delle prescrizioni normative contenute nell'articolo 173 del TUIR e delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci. Per quanto attiene all'imposta di registro, si è dell'avviso che l'operazione prospettata, per le medesime ragioni sopra esposte, non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito". Resta inteso che, così come prospettato in istanza, l'operazione sarà assoggettata ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi di quanto previsto dal TUR di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 26 aprile 1986.

Si evidenzia comunque che, rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di una distribuzione sperequata - nella fase attuativa della scissione - dei valori economici relativi alle partecipazioni da attribuire ai soci unici delle due società beneficiarie rispetto ai valori economici delle partecipazioni originariamente detenute da ciascuno di essi nella società scissa, che determinasse un arricchimento di un socio a discapito di un altro socio.

Tale risposta dell'Agenzia delle Entrate trova un'ulteriore conferma in una recente risposta ad interpello la n. 155 del 05 marzo 2021. In questo caso, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato un'operazione di scissione parziale non proporzionale escludendone il carattere abusivo sul presupposto che la stessa non comportasse alcun vantaggio fiscale indebito, risultando atto fisiologico alla riorganizzazione delle attività facenti capo alla famiglia dei soci, anche in vista del futuro inevitabile passaggio generazionale.

In passato la scissione era considerata elusiva quando veniva posta in essere prima di una cessione di quote o al posto di una cessione di quote; tuttavia tale orientamento

sembra ormai superato in quanto, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che la scissione, ancorché seguita a breve distanza dalla cessione delle partecipazioni della società beneficiaria (o, che è lo stesso, della scissa), permette di conseguire un vantaggio fiscale che non è indebito, e quindi non può dare luogo ad una fattispecie di abuso del diritto.

Ciò è vero fin tanto che queste due operazioni, poste una di seguito all'altra, non dia luogo ad un'operazione che non si giustifica su di una riorganizzazione dell'asset patrimoniale.

Difatti, nella risposta ad interpello del 2 Febbraio 2021 n. 78, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'operazione si qualifica come elusiva qualora, ad esempio, la stessa rappresentasse solo la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" (di singoli asset patrimoniali) e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di primo grado (i.e. i singoli asset patrimoniali) ai beni di secondo grado (i.e. titoli partecipativi) soggetti a un più mite regime impositivo (capital gain).

Il "vantaggio fiscale" è rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dalla cessione delle quote il cui valore fiscale risulta incrementato a seguito del combinarsi di tale operazione con l'attribuzione al Trust del credito vantato.

Il vantaggio fiscale è da considerarsi indebito in quanto conseguito in aggiramento delle disposizioni tributarie in materia di determinazione della plusvalenza, ai sensi degli articoli 86 e 87 TUIR, nonché della disciplina delle rinunce ai crediti vantati dai soci.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§