

Risposta n. 553

OGGETTO: Articolo 173 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Valutazione anti-abuso scissione parziale non proporzionale.

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

QUESITO

La società ALFA srl (istante) dichiara di svolgere l'attività di ...

L'istante rappresenta l'intenzione di procedere ad un'operazione di scissione parziale proporzionale in favore della società preesistente BETA s.r.l. (di seguito anche Beneficiaria), che svolge l'attività di gestione di ...

La società scindenda e la società beneficiaria sono interamente partecipate dalla famiglia GAMMA srl; il capitale sociale della società GAMMA srl, pari a 300.000 euro, è così ripartito:

- TIZIO 1 : titolare del diritto di usufrutto della quota di ... euro,
- TIZIO 2: titolare della nuda proprietà della quota di ... euro;
- *TIZIO 3*: titolare del diritto di usufrutto della quota di ... euro,
- *TIZIO 4*: titolare della nuda proprietà della quota di .. euro;
- TIZIO 2: titolare della piena proprietà della quota di euro ...;
- *TIZIO 4*: titolare della piena proprietà della quota di euro

Dall'interpello risulta che il Gruppo GAMMA intende intraprendere un processo riorganizzazione industriale ai fini di una razionalizzazione delle società e per favorire il passaggio generazionale.

In particolare, il processo di riorganizzazione descritto prevede un'operazione di spin-off immobiliare attraverso il quale la società istante trasferisce il compendio immobiliare ... , attualmente di sua proprietà e dato in locazione alla società beneficiaria, in favore della BETA s.r.l., società di gestione ... del Gruppo GAMMA.

L'istante dichiara che la società beneficiaria svolge dal 2004, per effetto di un contratto di affitto di ramo d'azienda, un'effettiva attività commerciale (nel settore ...) negli immobili di proprietà della società scindenda.

Il ramo di azienda locato è costituito dal pubblico esercizio ... sito in ..., denominato ... "BETA".

Il canone di affitto del ramo d'azienda, a causa della sfavorevole congiuntura economica, è stato rivisto con decorrenza dal 1° Gennaio 2016 e stimato al ribasso dalla società istante; l'istante dichiara che l'importo annuo dell'affitto del ramo d'azienda è stato fissato nella misura del 18% dei ricavi di gestione dell'attività di BETA S.r.l rilevati alla voce A1 del conto Economico.

L'istante rappresenta che la pandemia del COVID-19 ha determinato un ulteriore crollo della marginalità del settore ... e l'operazione di scissione, determinando la risoluzione del contratto di affitto di ramo di azienda, consentirebbe alla società beneficiaria una riduzione dei costi d'esercizio (evitando un eventuale stato di insolvenza e crisi per la società).

L'istante dichiara altresì che l'operazione di scissione parziale proporzionale si propone di:

- i. separare l'attività di commercio all'ingrosso di ...;
- ii. permettere una migliore e più funzionale organizzazione del "Gruppo GAMMA ", trasferendo alla Beneficiaria (che già svolge attività ...) il compendio immobiliare ... in continuità dei valori contabili e fiscali della scindenda;

iii. ottimizzare e controllare al meglio la redditività delle due attività e sviluppare le stesse;

iv. tutelare il patrimonio del "Gruppo GAMMA " e favorire l'ingresso della nuova generazione nella gestione delle aziende;

v. permettere, da un lato, la separazione delle unità di business e, dall'altro, garantire la continuità aziendale;

vi. non alterare in alcun modo nell'immediato periodo successivo alla scissione, la compagine sociale della Beneficiaria.

Come indicato dall'istante, l'operazione di scissione si caratterizza per il trasferimento:

- delle unità immobiliari in proprietà della società che compongono la struttura ...

...;

- altre attività in proprietà (trattasi di mobilio e arredamento vario, macchine d'ufficio nonché attrezzature e impianti generici e specifici riferiti alla struttura ...

L'istante precisa che la società beneficiaria acquisirà in contabilità gli asset immobiliari ai valori contabili, senza rivalutare i beni in oggetto.

Non è prevista alcuna riduzione di capitale sociale per la società Scindenda, in quanto l'operazione incide unicamente sulle riserve di utili disponibili.

Le riserve saranno ricostituite in capo alla beneficiaria con il criterio proporzionale di cui all'articolo 173, commi 4 e 9, del TUIR.

La scissione in oggetto, come dichiarato in istanza, non genera alcun rapporto di concambio né assegnazione di nuove quote considerato che non si precede ad aumentare il capitale sociale della Beneficiaria.

L'istante specifica altresì che l'operazione:

- non è preordinata alla successiva cessione delle partecipazioni societarie della Beneficiaria allo scopo di spostare la tassazione dai beni di primo grado ai beni di secondo grado (quote di partecipazione);

- non è funzionale a trasferire il controllo della società Scindenda ad eventuali

nuovi soci.

In particolare, l'istante dichiara che i soci delle società coinvolte nella scissione (Famiglia GAMMA s.r.l., ALFA s.r.l. e BETA s.r.l.) non intendono modificare l'assetto proprietario delle società mediante cessione a terzi, in tutto o in parte, delle rispettive partecipazioni in dette società.

A tal fine, non vi è alcuna volontà di porre in essere ulteriori atti, fatti e/o negozi giuridici che coinvolgano le società interessate dalla scissione successivamente al suo perfezionamento.

In particolare, non vi alcuna intenzione né alcuna negoziazione, progetto, piano o programma - di cedere a terzi partecipazioni nella Scindenda, nella Beneficiaria e nella Holding, in quanto il Gruppo GAMMA intende continuare ad espandere la propria attività industriale e ... mantenendo la proprietà delle società attualmente possedute.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la prospettata operazione di scissione parziale proporzionale, concepita in funzione di riorganizzare il compendio immobiliare del Gruppo e di favorire il passaggio generazionale, non appare in contrasto con le finalità di alcuna disposizione normativa fiscale ovvero di alcun principio dell'ordinamento tributario.

In particolare, si afferma che l'operazione di scissione: (i) pur non determinando la tassazione di alcun plusvalore per il trasferimento dei beni, nel caso specifico di ALFA s.r.l., (ii) né alcuna tassazione ai fini dell'imposta di registro (in quanto troverebbe comunque assoggettamento ad imposta di registro in misura fissa anche la di cessione diretta degli immobili); (iii) né ai fini delle imposte ipo-catastali (se non per la tassazione in misura fissa in luogo della tassazione proporzionale per il trasferimento diretto dei beni): non consente il conseguimento di un indebito vantaggio

fiscale, in quanto libera scelta del contribuente tra opzioni aventi pari dignità fiscale.

L'operazione descritta, inoltre, è sorretta dalle valide ragioni extrafiscali non marginali sintetizzate nei motivi strutturali, operativi e strategici, descritti in istanza, cui si rinvia.

Anche diversamente opinando, al fine di ottenere il medesimo risultato, l'istante rappresenta la possibilità di procedere alternativamente con un'operazione di fusione per incorporazione di BETA s.r.l. in ALFA S.r.l., attuando poi una separazione delle attività attraverso il mantenimento di un codice Ateco primario (quello dell'attività che contribuisce in percentuale maggiore al valore aggiunto - attività inerente il ...) e l'identificazione/aggiunta di codici Ateco secondari per le altre attività economiche secondarie (quelle ... e l'eventuale attività di ... "BETA").

Ciò premesso, l'istante ritiene che la scissione parziale proporzionale di ALFA s.r.l. a beneficio di BETA s.r.l., non costituisca una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, nell'ambito dei comparti impositivi dell'I.R.E.S., dell'I.R.A.P., oltre che dell'imposizione indiretta sui trasferimenti di beni immobili / mobili (I.V.A., imposta di registro ed imposte ipotecaria e catastali), in quanto non è volta ad eludere, nell'accezione propria del succitato articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, la disciplina fiscale prevista per l'ipotesi di cessione a titolo oneroso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rappresenta che non sono oggetto del presente interpello le valutazioni in ordine alla congruità del canone di locazione del ramo d'azienda, la sussistenza di un ramo d'azienda in concreto prospettato e le fattispecie rappresentate in istanza, diverse dall'analisi antiabuso dell'operazione di scissione parziale proporzionale descritta, restando, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo

dell'amministrazione finanziaria sui predetti aspetti.

Ciò premesso, per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l'operazione di scissione parziale proporzionale in esame, non costituisca, ai fini delle imposte dirette, 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 relazione al **comparto dell'IRES/IRAP**, per il quale l'istante ha richiesto il parere della scrivente Agenzia, si osserva quanto segue.

La fattispecie di seguito analizzata consta in una scissione parziale proporzionale della società istante in favore della società preconstituita BETA srl, partecipate entrambe totalmente dalla Famiglia GAMMA srl.

In particolare, l'istante prevede, tra le altre, che la scindenda e la beneficiaria, a seguito dell'operazione di scissione prospettata, continueranno ad essere partecipate al 100 per cento dalla Famiglia GAMMA srl e che sia la scissa che la beneficiaria continueranno a svolgere, rispettivamente, ...

L'operazione di scissione parziale proporzionale posta in essere secondo quanto dichiarato dall'istante risulta funzionale ad una razionalizzazione delle attività tra le società del gruppo e fisiologica per consentire il passaggio generazionale.

In linea di principio, l'operazione di scissione è 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 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 delle argomentazioni contenute nell'istanza di interpello, si ritiene che l'operazione di scissione parziale proporzionale descritta, , non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito", costituito da "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", risultando esclusivamente preordinati alla divisione delle due attività commerciali: l'attività ... e l'attività di... .

Rimane 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'art. 172) e delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

In relazione al **comparto delle imposte indirette**, l'operazione di scissione non consente di conseguire un vantaggio fiscale indebito per le medesime ragioni esposte ai fini delle imposte sui redditi; si fa comunque presente che:

- ai fini dell'**IVA**, all'operazione di scissione si applicano l'articolo 2, comma 3, lettera f), 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;

- ai fini delle **imposte di registro** 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;

- ai fini delle **imposte ipotecarie e catastali** si ritengono applicabili l'articolo 4 della Tariffa allegata al TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di 200 euro "*gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*".

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)