

Risposta n. 98

OGGETTO: Articolo 173, comma 9, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 15, commi da 16 a 23, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185. Valutazione anti-abuso di un'operazione attuata attraverso una scissione.

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

QUESITO

La società istante "ALFA S.N.C. DI TIZIO E CAIO" (di seguito, "ALFA") è stata costituita in data ... con il seguente oggetto sociale: "*Produzione di ...*"; dalla costituzione ad oggi, i soci sono sempre stati i signori TIZIO e CAIO, entrambi artigiani, ciascuno con una quota di partecipazione pari al 50% del capitale sociale.

La società è proprietaria di un unico immobile (categoria catastale D/1), costituito da un capannone artigianale sito in ..., suddiviso in tre compendi, oggetto di rivalutazione ai sensi dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008; il saldo attivo della rivalutazione eseguita anche ai fini fiscali è stato accantonato in un'apposita riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta, non affrancata.

Nel 2011 i soci hanno convenuto di proseguire in modo autonomo l'attività imprenditoriale attraverso la stipula di distinti contratti di affitto d'azienda; più in particolare:

- con contratto stipulato in data ..., la società istante ha affittato (inizialmente a CAIO in qualità di imprenditore individuale e successivamente) alla società BETA S.A.S. DI CAIO & C. (di seguito, BETA), per un canone annuo di euro ..., *"il ramo d'azienda inerente l'attività di ..."*, ivi compresa la disponibilità della parte del capannone industriale dedicata allo svolgimento della predetta attività;

- con contratto stipulato in data ..., la società istante ha affittato a TIZIO in qualità di imprenditore individuale), per un canone annuo di euro ..., *"il ramo d'azienda inerente l'attività di ..."*, ivi compresa la disponibilità della restante parte del suddetto capannone industriale.

Dal 2011, pertanto, l'attività della società istante è consistita prevalentemente nella locazione di immobili di proprietà.

Gli attuali soci di ALFA intenderebbero porre in essere un'operazione di scissione parziale della società istante nella società beneficiaria BETA (di cui CAIO è socio accomandatario con una quota di partecipazione del 99% del capitale sociale, mentre il restante 1% è di proprietà della moglie, socio accomandante), al fine di *"giungere ad una paritaria ripartizione del patrimonio sociale, in modo tale che i rami d'azienda attualmente affittati in forza dei contratti sopra citati siano assegnati in via esclusiva, rispettivamente, a TIZIO e a CAIO e ciascuno possa disporre in modo autonomo e indipendente"* e *"prevenire le dispute che potrebbero insorgere in caso di subentro di eventuali eredi"*.

La società scissa conserverà la titolarità del ramo d'azienda affittato a TIZIO (impresa individuale) e *"inerente l'attività di ..."*, di una parte del capannone artigianale e di alcune *"posizioni contabili risultanti dalla situazione patrimoniale (crediti, debiti, liquidità ecc.)"*; a seguito della scissione, la società scissa e TIZIO *"scioglieranno il contratto d'affitto di ramo d'azienda e la società scissa riprenderà quindi a svolgere in via principale la propria attività originaria di ... in luogo di quella attualmente esercitata in via prevalente"* (locazione immobiliare).

La società beneficiaria acquisirà la titolarità del ramo d'azienda, locato alla stessa

BETA, *"inerente l'attività di ..."* (tale per cui, il relativo contratto di affitto si estinguerà per confusione), della restante parte del capannone artigianale e di alcune *"posizioni contabili risultanti dalla situazione patrimoniale (crediti, debiti, liquidità ecc.)"*, ad esito della scissione, la società beneficiaria continuerà pertanto a svolgere la propria attuale attività.

L'istante precisa che, ancorché il patrimonio sociale della società scissa verrà attribuito alla società beneficiaria esattamente per la metà del suo valore, la porzione di capannone che sarà assegnato alla società beneficiaria *"è più grande della porzione del medesimo capannone artigianale che rimarrà in capo alla società scissa"*.

A seguito dell'operazione prospettata, la società scissa sarà interamente partecipata dal socio TIZIO e sarà trasformata in società a responsabilità limitata. Contestualmente alla scissione, la società beneficiaria *"aumenterà il proprio patrimonio netto in misura corrispondente ai valori contabili (e fiscali) dei beni costituenti il ramo d'azienda che confluirà nella beneficiaria stessa, destinando il conseguente aumento di capitale sociale al socio CAIO"*; successivamente, anche la società beneficiaria sarà trasformata in società a responsabilità limitata.

L'istante precisa, ulteriormente, che:

- la riserva in sospensione di imposta ai sensi dell'articolo 15 del decreto legge n.185 del 2008 *"rimarrà iscritta, per la metà del suo valore, nel bilancio della scissa, mentre per metà del suo valore verrà ricostituita nel bilancio della beneficiaria"*;

- *"non è previsto alcun conguaglio, né tra scissa e beneficiaria, né tra i soci di tali società"*;

- *"i soci non hanno effettuato rivalutazioni delle quote di partecipazione al capitale delle società interessate all'operazione"*;

- in capo alla società scissa *"non vi sono altre riserve in sospensione d'imposta"* e *"non vi sono perdite fiscali pregresse"*;

- tutti i beni che confluiranno nella società beneficiaria e che rimarranno nella società scissa: *"(i) non saranno destinati al godimento personale e/o familiare dei"*

soci; (ii) non saranno destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa; (iii) verranno iscritti a bilancio agli stessi valori fiscalmente riconosciuti in capo alla società scissa";

- le partecipazioni nelle società partecipanti alla scissione "non saranno oggetto di cessione a terzi" e "soggetti terzi non entreranno nelle compagini sociali mediante conferimento o altre operazioni".

Tutto ciò premesso, la società istante chiede di conoscere se l'operazione prospettata sia da ritenersi elusiva con riferimento al settore delle imposte dirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'operazione di scissione rappresentata non debba essere considerata fattispecie di abuso del diritto, per i motivi di seguito riportati.

Il patrimonio sociale di ALFA *"sarà suddiviso in parti uguali tra la società scissa e la società beneficiaria, senza alcun conguaglio né tra la società scissa e la società beneficiaria, né tra i soci".*

Le partecipazioni nelle società partecipanti alla scissione *"non saranno oggetto di cessione a terzi" e "soggetti terzi non entreranno nelle compagini sociali mediante conferimento o altre operazioni".*

Il trasferimento di parte del patrimonio dalla società scissa alla società beneficiaria, *"che non usufruisce di un sistema di tassazione agevolato", "non determina la fuoriuscita degli elementi patrimoniali trasferiti dal regime ordinario d'impresa".* La prospettata operazione di scissione parziale non può ritenersi priva di sostanza economica, né inidonea a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, poiché essa interviene su un assetto organizzativo nel quale i soci TIZIO (come ditta individuale) e CAIO (attraverso BETA) *"sono da anni affittuari dei rami d'azienda sopra descritti, da anni svolgono in modo autonomo la propria attività imprenditoriale e l'operazione di*

scissione è preordinata ad attribuire a ciascuno di loro, nei termini sopra descritti, i predetti rami d'azienda, affinché ne possano disporre autonomamente".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che di seguito si andranno ad esporre, si ritiene che la scissione societaria in esame 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, innanzitutto, che, per richiedere il parere dell'Agenzia delle entrate 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 delle imposte dirette, si osserva quanto segue.

In via preliminare, si evidenzia che nell'ipotesi di una distribuzione sperequata - nella fase attuativa della scissione - dei valori economici relativi alle partecipazioni da attribuire al socio della società beneficiaria (CAIO) e di quelli relativi alle partecipazioni che rimarrebbero al socio della società scissa (TIZIO), rispetto ai valori economici delle partecipazioni originariamente detenute da ciascuno di essi, che determinasse un'attribuzione patrimoniale in favore del socio della società scissa rispetto al socio della società beneficiaria o viceversa, rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Esula, inoltre, dall'analisi della scrivente la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti dal contribuente, per i quali rimangono fermi i poteri di controllo

dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, la fattispecie oggetto dell'esame anti-abuso consta di una scissione parziale non proporzionale (c.d. "asimmetrica") della società istante (ALFA) a favore di una società preesistente (BETA), alla quale verrà assegnata una parte del patrimonio della società scissa, composta dal ramo d'azienda - locato alla stessa società beneficiaria - *"inerente l'attività di ..."* (tale per cui, il relativo contratto di affitto si estinguerà per confusione), ivi inclusa la proprietà di una parte dell'immobile strumentale, e da altre poste contabili attive e passive (crediti, debiti, liquidità ecc.), che saranno definite all'atto della predisposizione del progetto di scissione.

Per effetto della suddetta operazione straordinaria, le partecipazioni al capitale della società beneficiaria saranno assegnate all'attuale socio di ALFA, CAIO, il quale fuoriuscirà definitivamente dalla compagine sociale del soggetto dante causa (la società scissa), che diventerà una società unipersonale e verrà trasformata in una società a responsabilità limitata. È, altresì, prevista la successiva trasformazione in società a responsabilità limitata della società beneficiaria.

Come dichiarato in istanza, il patrimonio sociale di ALFA *"sarà suddiviso in parti uguali tra la società scissa e la società beneficiaria, senza alcun conguaglio né tra la società scissa e la società beneficiaria, né tra i soci"*; le quote delle società partecipanti alla scissione, successivamente alla prospettata operazione, *"non saranno oggetto di cessione a terzi"* e *"soggetti terzi non entreranno nelle compagini sociali mediante conferimento o altre operazioni"*; inoltre, la società beneficiaria *"non usufruisce di un sistema di tassazione agevolato"*.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'istante nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della relativa documentazione allegata, si ritiene che le operazioni fiscalmente neutrali ai fini delle imposte sui redditi prospettate di scissione societaria e successiva trasformazione in società di capitali non comportino 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 "asimmetrica" in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica finalizzata a consentire agli attuali soci di ALFA di continuare ad esercitare separatamente ciascuno la propria attività imprenditoriale, mentre la successiva trasformazione in società di capitali consente lo svolgimento dell'attività d'impresa con una differente veste giuridica.

Rimane fermo che entrambe le operazioni dovranno essere effettuate nel rispetto delle prescrizioni normative contenute negli articoli 170 e 173 del TUIR e delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

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 descritto in istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti e/o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)