

Risposta n. 225

OGGETTO: Articoli 173 e 177 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Valutazione anti-abuso di doppia scissione parziale proporzionale, seguita da conferimento di partecipazioni.

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

QUESITO

Gli istanti propongono interpello per chiedere se la complessiva riorganizzazione societaria prospettata, composta di più operazioni successive, costituisca un'ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

L'istanza è congiuntamente proposta dai signori Tizio, Caia, Sempronia, Mevia, nonché dalle società ALFA s.r.l. ("Alfa") e BETA s.r.l. ("Beta").

In particolare, gli istanti chiedono il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'eventuale natura abusiva, ai fini dell'imposizione diretta (IRES e IRAP) ed indiretta (IVA, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale) ed ai fini del regime agevolativo del c.d. *patent box*, di operazioni di scissione parziale proporzionale e di conferimento di partecipazioni.

È affermato in istanza che Alfa opera nel mercato della Detta società è titolare di alcuni brevetti per invenzione inerenti ..., concessi in licenza alle società Beta e GAMMA s.r.l. ("Gamma").

Il capitale sociale di Alfa è detenuto dai componenti della famiglia ..., in particolare da Tizio (piena proprietà del ... per cento e usufrutto del ... per cento), Caia (piena proprietà del ... per cento e nuda proprietà del ... per cento) e dalle figlie Mevia (piena proprietà del ... per cento e nuda proprietà del ... per cento) e Sempronia (piena proprietà del ... per cento e nuda proprietà del ... per cento).

Alfa svolge altresì attività immobiliare e di *holding*, essendo la capogruppo del "Gruppo ...".

Relativamente all'attività di *holding*, Alfa detiene:

- il ... per cento di Beta (la rimanente parte del capitale è detenuta per il ... per cento da Tizio e per il ... per cento da Caia);

- il ... per cento di Gamma (la rimanente parte del capitale è detenuta per il ... per cento da Tizio e per il ... per cento da Caia);

- il ... per cento di DELTA s.r.l. ("Delta"). La rimanente parte del capitale è detenuta per il ... per cento da Tizio, per il ... per cento da Caia, per il ... per cento da Mevia, per il ... per cento da Sempronia e per il ... per cento da altri soci terzi;

- il ... per cento di SOCIETÀ AGRICOLA EPSILON s.r.l..

Con riferimento alle principali attività svolte dalle società operative, gli istanti fanno presente che:

1) Beta opera nel settore ..., producendo e commercializzando i prodotti a marchio ..., nonché nel settore ... (prodotti a marchio ...) e in quello dei ..., in qualità di concessionaria di prodotti di Gamma;

2) Gamma ha per oggetto sociale principale «*la ricerca, la registrazione, la produzione, la commercializzazione e la rappresentanza, sia in Italia che all'estero, di ..., nonché la messa a punto ed il commercio di ...*». La società produce i dispositivi medici a marchio ... e ...;

3) Delta ha per oggetto principale la produzione, la lavorazione e il confezionamento, nonché il commercio, di ..., oltre ad attività di ricerca e sviluppo. Secondo quanto rappresentato, l'attività principale della società consiste nella fornitura

di servizi di ... nei confronti di Beta e Gamma e, marginalmente, di terzi;

4) SOCIETÀ AGRICOLA GAMMA s.r.l. ha per oggetto sociale l'esercizio esclusivo di attività agricola.

Le società del Gruppo ... intrattengono tra loro rapporti e contratti relativi a concessione d'uso, distribuzione di prodotti, locazione immobiliare, fornitura di beni e servizi, secondo quanto dettagliato alle pagine ... dell'istanza.

In istanza sono altresì riportati i principali dati patrimoniali di Alfa, riferiti all'ultimo bilancio chiuso prima della proposizione dell'interpello (...), da cui emerge un patrimonio netto pari a ... euro, di cui circa ... di riserva straordinaria e circa ... di utile d'esercizio, oltre a euro ... di capitale sociale ed euro ... di riserva legale. Si precisa, inoltre, che la società non presenta riserve in sospensione di imposta, né dispone di perdite fiscali pregresse, interessi passivi pregressi indeducibili (pur disponendo di ROL riportabile) ovvero eccedenze ACE riportabili e che la medesima società non aderisce al regime di tassazione consolidata, né a quello della trasparenza fiscale.

Inoltre, gli istanti fanno presente che Alfa ha presentato, in data ..., istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo per l'applicazione dell'agevolazione c.d. "*patent box*", di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014, avente ad oggetto i brevetti di proprietà e sfruttati mediante contratti di licenza stipulati con Beta e Gamma.

Quanto a Beta, dai dati patrimoniali riportati in istanza, riferiti all'ultimo bilancio chiuso prima della proposizione dell'interpello (...), emerge un patrimonio netto pari a euro ..., di cui circa ... di riserva straordinaria e circa ... di utile d'esercizio, oltre a euro ... di capitale sociale ed euro ... di riserva legale. Si precisa, inoltre, che la società non presenta riserve in sospensione di imposta, né dispone di perdite fiscali pregresse, interessi passivi pregressi indeducibili (pur disponendo di ROL riportabile) ovvero eccedenze ACE riportabili e che la medesima società non aderisce al regime di tassazione consolidata, né a quello della trasparenza fiscale.

Inoltre, gli istanti fanno presente che anche Beta ha presentato, in data ..., istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo in materia *patent box*, avente ad oggetto la determinazione del contributo economico alla determinazione del reddito di impresa in caso di utilizzo diretto di beni immateriali, avente ad oggetto i brevetti.

Con documentazione integrativa acquisita mediante nota prot. ..., sono stati descritti in dettaglio i brevetti in parola, rappresentando che, in riferimento alle istanze in materia di *patent box* di cui sopra, nel corso del periodo di imposta ... è stato attivato per entrambe le società il contraddittorio con la Direzione Regionale competente.

Ciò premesso, gli istanti rappresentano che è intenzione della famiglia ... attuare una generale riorganizzazione del gruppo, finalizzata a:

- separare le attività del *business* operativo riguardanti il settore ... dalle attività "*no core*" (immobiliare e *holding*);

- creare una *subholding* per gestire, attraverso la detenzione delle partecipazioni in Beta, Gamma e Delta, il comparto operativo

Sono quindi oggetto di valutazione le seguenti operazioni, che saranno dettagliate più avanti:

1) scissione parziale proporzionale a favore di una società immobiliare beneficiaria (nel seguito, "BETA IMMOBILIARE") del comparto immobiliare di Beta;

2) scissione parziale proporzionale a favore di Beta dei brevetti, ed eventuali connesse attività / passività, di proprietà di Alfa. La doppia scissione prospettata permetterebbe a Alfa di assumere il ruolo di *holding* di famiglia, con la finalità di gestire (anche indirettamente) le attività *no core* (immobiliare e di gestione di partecipazioni);

3) conferimento delle partecipazioni detenute da Alfa e dai membri della Famiglia ... nelle società Delta, Beta e Gamma a favore di una *subholding* conferitaria di nuova costituzione.

1. Scissione parziale proporzionale di Beta a favore della beneficiaria BETA

IMMOBILIARE.

Beta porrebbe in essere un'operazione di scissione parziale proporzionale a favore di BETA IMMOBILIARE attraverso l'assegnazione, a valori contabili, di alcuni *asset* immobiliari indicati in istanza (fabbricati D7, A10 e A2, nonché terreni).

Al riguardo viene specificato che BETA IMMOBILIARE potrà essere costituita in fase di scissione o in via anticipata, e che al termine della scissione Beta e BETA IMMOBILIARE sarebbero partecipate dagli stessi soci e nelle medesime percentuali già possedute anteriormente all'operazione. La scissione inoltre non prevedrebbe alcun conguaglio, né eventuali ristori tra i soci.

Successivamente alla scissione, BETA IMMOBILIARE stipulerebbe un contratto di locazione sia con Beta, che continuerebbe a svolgere la propria attività nei medesimi locali, sia con Gamma.

2. Scissione parziale proporzionale di Alfa a favore della beneficiaria Beta.

Alfa effettuerebbe una scissione parziale proporzionale (a favore della beneficiaria Beta, attraverso l'assegnazione dei brevetti per invenzione inerenti ... (elencati nella tabella riportata a pagina ... dell'istanza), già concessi ovvero le cui domande sono già state presentate ed in corso di concessione in diversi Paesi, detenuti da Alfa.

In questo caso, al termine dell'operazione Beta sarebbe partecipata dagli stessi soci di Alfa, ma con diverse percentuali di partecipazione. Infatti, ai soci della scissa Alfa verranno attribuite partecipazioni in Beta, in conseguenza degli apporti patrimoniali effettuati nella società beneficiaria, in misura proporzionale alle rispettive percentuali di partecipazione al capitale sociale di Alfa.

A fronte dell'apporto patrimoniale ricevuto da Alfa, Beta opererà un aumento di capitale sociale al fine di emettere quote da attribuire ai soci della stessa scissa (Alfa). L'aumento di capitale sociale di Beta verrebbe determinato in funzione di un rapporto di concambio che terrebbe conto del valore corrente del nuovo complesso derivante dall'unione dei due patrimoni e del peso di ciascuno di essi.

Poiché alcune delle quote possedute dai soci di Alfa (Caia, Mevia e Sempronia) sono gravate da diritto di usufrutto a favore di Tizio, il diritto di usufrutto si estenderebbe alle quote di capitale sociale attribuite a tali soci per effetto dell'aumento di capitale sociale deliberato da Beta.

Il patrimonio netto contabile di Alfa verrebbe ridotto mediante l'utilizzo della riserva straordinaria, con la possibile emersione di un avanzo da concambio. Anche questa operazione non prevedrebbe alcun conguaglio, né eventuali ristori tra i soci.

In esito all'operazione:

- verrebbero a cessare i contratti di licenza dei brevetti attualmente in essere tra Alfa, in qualità di licenziante, e Beta e Gamma, in qualità di licenziatarie;

- verrebbe stipulato un nuovo contratto di licenza tra Beta, in qualità di licenziante, e Gamma, in qualità di licenziataria, relativamente

In sede di documentazione integrativa sono stati illustrati nel dettaglio i brevetti che saranno oggetto di scissione e gli effetti che l'operazione avrà sull'agevolazione *patent box*. In particolare, secondo quanto rappresentato, la scissione determinerebbe l'acquisizione dei brevetti in capo a Beta a titolo originario, ai sensi dell'articolo 5 del D.M. 28 novembre 2017; tuttavia tale società «*non subentrerà nell'opzione di Alfa ma modificherà/rinnoverà l'opzione in corso, notificando all'Agenzia delle Entrate competente il nuovo assetto degli intangibile considerati, secondo le indicazioni previste dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° dicembre 2015 n. 154278*».

Quanto al calcolo dell'agevolazione, proseguono gli istanti, la scissione determinerà per Beta il venir meno dei costi di licenza dovuti a Alfa, con conseguente riduzione del denominatore nel calcolo del *nexus ratio*. In particolare, alle pagine ... della documentazione integrativa è stato illustrato, con appositi prospetti, il raffronto tra il risparmio d'imposta da *patent box* di cui potrebbero godere nel complesso le due società ante scissione (pari a euro ...) e quello che spetterebbe a Beta a seguito della riorganizzazione (pari a euro ...). Ne deriverebbe un maggior risparmio fiscale stimato

in euro

Gli istanti hanno altresì precisato che, salvo quanto appena riferito in tema di *patent box*, «*le società beneficiarie non godranno di alcun sistema di tassazione agevolato rispetto alle scindende*» e che non è da escludere una futura adesione alla tassazione consolidata ai fini IRES e/o al regime dell'IVA di gruppo.

3. Conferimento delle partecipazioni detenute nelle società Delta, Beta e Gamma a favore della conferitaria NEWCO HOLDING.

Successivamente alle operazioni di scissione descritte, Alfa e i membri della famiglia ..., in qualità di soci delle società operative Delta, Beta e Gamma, intenderebbero conferire le partecipazioni detenute in tali società in NEWCO HOLDING, società conferitaria di nuova costituzione, al fine di creare una struttura di gruppo più efficiente dal punto di vista della gestione delle società operative.

In particolare, Alfa, Tizio, Caia, Mevia e Sempronia, conferirebbero in NEWCO HOLDING le partecipazioni detenute in Beta, in Delta e in Gamma, in modo tale da consentire alla società conferitaria - NEWCO HOLDING - di acquisire la totalità del capitale sociale di Beta e Gamma e il ... per cento del capitale sociale di Delta.

I conferimenti avverrebbero *uno actu*, attraverso un progetto unitario di trasferimento delle partecipazioni, che secondo quanto rappresentato consentirebbe di avvalersi del regime di tassazione previsto dall'articolo 177, comma 2 del TUIR (relativo agli scambi di partecipazioni tramite conferimento).

Al termine delle operazioni sopra descritte, la struttura del Gruppo ... si presenterà come rappresentato graficamente a pagina ... dell'istanza: in sostanza, con controllo diretto o indiretto di tutte le società da parte della famiglia ... e una limitata presenza di soci terzi, nella misura del ... per cento del capitale della sola Delta.

In sede di documentazione integrativa è stato ulteriormente precisato che:

- nel corso dell'anno ... il sig. Tizio e la sig.ra Caia hanno aderito alla rivalutazione di cui all'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 (Legge Finanziaria 2002), con riferimento alle quote possedute nella società Beta. Gli istanti affermano, inoltre,

che «*i soci persone fisiche ("Famiglia ...") delle società coinvolte nella riorganizzazione non intendono avvalersi delle disposizioni di rivalutazione attualmente in vigore per le partecipazioni oggetto del presente interpello*»;

- «*Alfa e Beta non hanno mai aderito a disposizioni in materia di rivalutazione dei beni di impresa, analogamente le società Gamma S.r.l., Delta S.r.l. e Società Agricola Epsilon S.r.l. Non è possibile escludere che l'organo amministrativo delle predette società valuti di avvalersi delle disposizioni previste dall'articolo 110 del D.L. n. 104/2020 (cosiddetto Decreto Agosto), in sede di redazione del bilancio al 31 dicembre 2020*»;

- «*non sussiste la volontà della Famiglia ... di cedere le partecipazioni nelle società coinvolte nella riorganizzazione*»;

- «*I beni sociali delle società scisse Alfa e Beta e delle beneficiarie Beta Immobiliare e Beta non resteranno inutilizzati o riservati al godimento personale o familiare dei soci o, comunque, destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Non è possibile escludere che nel futuro l'immobile situato ad ... e di proprietà di Alfa possa essere ceduto ad uno dei componenti della Famiglia ...*»;

- la scissione di Beta a favore di BETA IMMOBILIARE comporterà l'assegnazione di un complesso di immobili per i quali la prima ha detratto l'IVA in misura piena. La beneficiaria impiegherà detti immobili «*in operazioni di locazione, imponibili ai fini IVA e/o esente, ai sensi dell'articolo 10, comma I, n. 8 del D.p.r. n. 633/1972: tale circostanza potrebbe comportare la sussistenza dei presupposti per un eventuale recupero dell'imposta detratta da Beta sui decimi residui, in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19-bis 2, commi 7 e 8, del D.p.r. n. 633/1972*»;

- con riferimento, invece, alla scissione di Alfa a favore di Beta, «*non sussistono le condizioni per una rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis 2, commi 7 e 8, del D.p.r. n. 633/1972*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso degli istanti, i vantaggi fiscali connessi al regime di neutralità fiscale delle scissioni (articolo 173 del TUIR) e al regime di sospensione fiscale degli scambi di partecipazioni tramite conferimento (articolo 177 del TUIR) non devono ritenersi indebiti nel caso di specie, in quanto finalizzati a un riassetto societario-partecipativo dotato di sostanza economica, in presenza altresì di valide ragioni extrafiscali non marginali.

In particolare - dopo un *excursus* ripercorrente l'evoluzione di normativa e prassi relative alle fattispecie di elusione fiscale e abuso del diritto - gli istanti evidenziano come le due scissioni prospettate avrebbero lo scopo di separare l'attività operativa da quelle *no core* del gruppo, e comunque non causerebbero la fuoriuscita dei beni trasferiti dal regime dell'impresa, ma il solo trasferimento dei beni stessi alle società beneficiarie al medesimo valore fiscale.

Per quanto riguarda in particolare la seconda scissione ipotizzata, il fine perseguito sarebbe l'attribuzione a Beta dei brevetti, attualmente detenuti dalla scissa Alfa, per un più efficiente utilizzo dei medesimi.

A titolo di «*valida ragione extrafiscale non marginale*», gli istanti fanno altresì riferimento all'esigenza di suddividere le attività svolte, al fine di razionalizzarne l'assetto operativo e permettere al gruppo di sviluppare il proprio *core business*.

Inoltre, le operazioni descritte secondo gli istanti non configurano abuso del diritto nemmeno ai fini dell'IVA e delle altre imposte indirette (registro, imposta ipotecaria, imposta catastale).

Per quanto riguarda il regime del *patent box*, gli istanti fanno presente che sia Alfa che Beta hanno presentato l'istanza di accordo preventivo al fine di addivenire alla preventiva determinazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa in caso di utilizzo indiretto dei beni di cui alla lettera b) dell'articolo 6, comma 1, del D.M. 28 novembre 2017.

Nell'ambito della complessiva prospettata operazione di riorganizzazione del

gruppo, con esclusivo riferimento al regime di *patent box* viene fatto presente che:

- Alfa decadrebbe dal beneficio perché non sarà più il soggetto che realizza lo sfruttamento economico del bene immateriale;

- Beta acquisirebbe - per effetto della scissione - a titolo originario i brevetti, modificando l'opzione in corso, con notifica all'Agenzia delle entrate del nuovo assetto degli *intangibles* considerati, secondo le indicazioni previste dal provvedimento n. 154278 del 1° dicembre 2015.

Dopo la scissione, i brevetti risulteranno assegnati a titolo successorio ad Beta, la quale, venendo meno i costi di licenza, adotterebbe un *nexus ratio* dove al denominatore - tra i costi complessivi - non comparirebbe più alcun costo di acquisizione dei brevetti (in termini di *royalties*), migliorando il risultato dell'agevolazione.

Anche a tale riguardo, secondo gli istanti, non avrebbe luogo alcun effetto di abuso fiscale, alla luce delle ragioni extrafiscali della riorganizzazione (il riassetto del Gruppo ...), e il miglioramento del *nexus ratio* di Beta rappresenterebbe una conseguenza fisiologica dell'operazione straordinaria avente natura successoria.

Sul punto, in sede di documentazione integrativa gli istanti hanno precisato che « *Il beneficio conseguente al miglioramento del nexus ratio nell'ambito dell'agevolazione Patent Box è in ogni caso subordinato alla sottoscrizione del ruling. Non si ritiene tale vantaggio sia di natura indebita, in quanto la riorganizzazione, come ampiamente ribadito, è sorretta da valide ragioni extrafiscali non marginali di ordine organizzativo funzionali a migliorare l'operatività del gruppo. Tale effetto è fisiologico e di entità marginale rispetto alla riorganizzazione nel suo complesso: in tal senso il vantaggio stimato (alla luce dei dati attualmente oggetto di contraddittorio appena avviato) è di circa euro ... e costituisce meno del ... della media dei redditi di impresa dichiarati da Alfa e Beta nei periodi di imposta ... e pari ad euro ...».*

Anche per quanto riguarda la terza operazione prospettata, cioè la creazione di NEWCO HOLDING mediante il conferimento, da parte di tutti soci, delle

partecipazioni possedute in Delta, Beta e Gamma, è affermato che si tratterebbe di un passaggio fisiologicamente volto a uno scopo extrafiscale, cioè "accentrare" in NEWCO HOLDING, attraverso la detenzione delle partecipazioni nelle società operative, il *business* operativo del

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l'operazione di scissione 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 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.

Nel caso in esame, gli istanti hanno richiesto il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione ai comparti delle imposte dirette e indirette, oltre che del regime agevolativo c.d. *patent box*.

Con riferimento al comparto delle imposte dirette, si osserva quanto segue.

In via preliminare, si evidenzia che esulano dall'analisi della presente istanza di interpello la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali ed economici indicati dagli istanti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito.

La fattispecie oggetto dell'esame antiabuso consta di due operazioni di scissione, seguite da un conferimento di partecipazioni, in particolare:

1) la scissione parziale proporzionale di BETA s.r.l., per effetto della quale detta società attribuirà il comparto immobiliare alla società BETA IMMOBILIARE (da costituire);

2) la scissione parziale proporzionale di ALFA s.r.l., per effetto della quale tale società attribuirà a BETA s.r.l. i beni immateriali indicati in istanza, costituiti da brevetti;

3) il conferimento delle partecipazioni nelle società operative, attualmente detenute da ALFA s.r.l. e dalle persone fisiche istanti, componenti della famiglia ..., in NEWCO HOLDING (da costituire).

In proposito, si evidenzia che l'attuale assetto delle attività facenti capo alla famiglia ... è caratterizzato da una commistione di partecipazioni operative, immobiliari, agricole e di *holding*, riconducibili in misura quasi esclusiva ai componenti della famiglia medesima.

Per effetto della concatenazione delle operazioni prospettate, si perverrà ad un assetto caratterizzato da una più ordinata catena di controllo, in cui i membri istanti della famiglia ... deterranno complessivamente la totalità delle partecipazioni nella *holding* di famiglia, la quale a propria volta controllerà la società agricola, quella immobiliare e la *subholding* e, attraverso quest'ultima, le tre società operative.

Tale riorganizzazione, dunque, non modificherà la *governance* del gruppo, che continuerà a fare interamente capo alla famiglia ..., mentre solo il ... per cento del capitale sociale di DELTA s.r.l. continuerà ad essere detenuto da non individuati «*altri soci*», esterni alla compagine familiare.

In linea di principio, l'operazione di scissione ai sensi dell'articolo 173 del TUIR è fiscalmente neutrale e il passaggio del patrimonio della società scissa a 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.

I plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alle società beneficiarie, mantenuti provvisoriamente latenti con l'operazione in argomento,

concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti nel 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.

Inoltre, fermo restando il buon esito della procedura finalizzata alla sottoscrizione di apposito accordo preventivo con la competente Direzione Regionale (rimanendo qui inteso che in quella sede saranno effettuate le necessarie valutazioni in merito al *ruling*), a seguito della predetta operazione di riorganizzazione, si determinano effetti al livello di gruppo in relazione all'agevolazione c.d. *patent box*. Al riguardo, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 5 del decreto ministeriale 28 novembre 2017, è disciplinato il subentro dell'avente causa, nei casi di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa. In proposito, con la circolare n. 11/E del 2016 è stato precisato che «*le operazioni indicate in tale articolo 5, che consentono il subentro nella posizione del dante causa, sono riconducibili alle sole operazioni di fusioni tra aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende e non anche alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni*».

Sulla base delle dichiarazioni effettuate nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa prodotta, si ritiene che la doppia scissione seguita dal conferimento di partecipazioni in esame non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, risultando atto fisiologico alla riorganizzazione delle attività facenti capo alla famiglia

Tale soluzione presuppone, tuttavia, che le operazioni prospettate siano effettuate 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 nell'articolo 177, comma 2, nonché delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

Non risulta, altresì, configurabile alcun vantaggio fiscale indebito in relazione al regime del *patent box*, poiché, per le medesime ragioni sopra riportate, la riorganizzazione prospettata non appare finalizzata ad aggirare le previsioni che regolano la determinazione della quota di reddito agevolabile - nei casi di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa - di cui all'articolo 9 del decreto ministeriale 28 novembre 2017.

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 quanto segue.

Ai fini dell'IVA, alla operazione di scissione di Beta a favore di BETA IMMOBILIARE si applicano l'articolo 2, comma 3, lettera *f)*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (c.d. "Decreto IVA"), l'articolo 19-*bis2*, comma 7 del medesimo Decreto IVA - il quale prevede che le società beneficiarie della scissione effettuano la rettifica della detrazione IVA, qualora sussistano i presupposti richiamati dai commi precedenti dello stesso articolo 19-*bis2* - e il successivo comma 8 del medesimo articolo 19-*bis2*.

Con riguardo alla assegnazione di un complesso di immobili per effetto della scissione di Beta a favore di BETA IMMOBILIARE, dall'istanza risulta che la Società Beta ha già provveduto a detrarre l'IVA in misura piena e che la beneficiaria impiegherà detti immobili «*in operazioni di locazione, imponibili ai fini IVA e/o esente, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8 del D.p.r. n. 633/1972 (...)*».

Pertanto, si fa presente che, nella ipotesi in cui la beneficiaria impiegherà detti fabbricati in operazioni di locazione esente ai fini IVA, la stessa Società beneficiaria, nel rispetto di tutte le condizioni previste dalla legge - in particolare con riferimento all'obbligo di ricevere da parte del soggetto dante causa i dati rilevanti ai fini della rettifica - dovrà operare la rettifica della detrazione in applicazione del combinato disposto delle norme di cui ai commi 3 e 7 dell'articolo 19-*bis2* del Decreto IVA,

tenendo presente che il successivo comma 8 stabilisce che per i fabbricati e le porzioni di fabbricati il periodo di rettifica termina al nono anno successivo a quello di acquisizione.

La rettifica è, pertanto, eseguita ogni anno nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento del periodo di tutela fiscale - che decorre dalla *«data in cui i beni sono stati acquistati (...) dalla società scissa»* - poiché i singoli immobili sono locati in regime di esenzione.

In particolare, la beneficiaria dovrà procedere, per gli immobili con IVA detratta dalla scissa, ad una rettifica dell'imposta per i decimi non ancora divenuti "definitivi".

Sempre ai fini IVA, alla operazione di scissione di Alfa a favore di Beta, per effetto della quale saranno attribuiti alla beneficiaria i beni immateriali, quali i brevetti, si applicano l'articolo 2, comma 3, lettera *f*), del Decreto IVA, l'articolo 19-*bis*2, comma 7 del medesimo Decreto IVA - il quale prevede che le società beneficiarie della scissione effettuano la rettifica della detrazione IVA, qualora sussistano i presupposti richiamati dai commi precedenti dello stesso articolo 19-*bis*2 - e il successivo comma 8 del medesimo articolo 19-*bis*2.

Nel caso di specie, tuttavia, in sede di documentazione integrativa è stato dichiarato che *«non sussistono le condizioni per una rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis 2, commi 7 e 8, del D.p.r. n. 633/1972»*. Al riguardo, si fa presente che, qualora dovessero sussistere i presupposti per la rettifica della detrazione ai fini IVA, la fattispecie in esame rientrerebbe nel campo di applicazione del comma 8 del menzionato articolo 19-*bis*2 del Decreto IVA, secondo cui: *"le disposizioni del presente articolo relative ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'articolo 103"* del TUIR (tra cui rientrano i diritti di brevetto).

- ai fini dell'imposta di registro le operazioni di scissione societaria e di conferimento di partecipazioni, così come quelle oggetto di esame, sono sottoposte a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*) e lettera *a*), numero *5*), della

tariffa, parte prima, allegata al Testo unico dell'imposta di Registro 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 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e l'articolo 10, comma 2, dello stesso d.lgs., 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*».

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 istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti e/o negozi a esso collegati e non rappresentati dagli istanti, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)