Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese

Risposta n. 106

OGGETTO: ***Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 173 del TUIRdi cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986. Valutazione anti-abuso di un'operazione attuata attraverso una scissione parziale non proporzionale a favore di due società beneficiarie di nuova costituzione***

QUESITO

La società GAMMA S.r.l. (in breve " GAMMA ", "l'istante", "la società" o "la società scindenda") svolge l'attività di acquisto, vendita, permuta di beni immobili, costruzione di case di civile abitazione e gestione di immobili di proprietà.

Il capitale sociale è detenuto dai seguenti soggetti:

- Sig. A , che detiene la nuda proprietà in misura pari al 40 per cento, per un importo pari a 20.800 euro;

- Sig.ri B, C e D che detengono la nuda proprietà in misura pari al 20 per cento ciascuno, per un importo pari a 10.400 euro ciascuno.

La società precisa che la totalità delle quote è gravata da diritto di usufrutto spettante ai seguenti soggetti:

- Sig.ri E e F, nella misura del 25 per cento, per un importo pari a 13.000 euro ciascuno;

- Sig.ra G, nella misura del 50 per cento, per un importo pari a 26.000 euro.

GAMMA dichiara che il proprio patrimonio è costituito dal valore degli immobili e dei debiti, mentre i ricavi sono rappresentati esclusivamente dai corrispettivi dei canoni di locazione stipulati in relazione agli stessi. In particolare, la quasi totalità degli immobili sono locati a soggetti terzi, mentre un numero esiguo sono rimasti a disposizione.

La società vuole realizzare un'operazione di scissione asimmetrica parziale non proporzionale, assegnando una parte del patrimonio sociale a due società di nuova costituzione (di seguito "Alfa" e "Beta" o "società beneficiarie"); secondo il progetto, Alfa distribuirà le proprie quote esclusivamente alla Sig.ra C e Beta distribuirà le proprie quote esclusivamente alla Sig.ra D. I soci di GAMMA , Sig.ri A e B, con il consenso unanime dei soci e ai sensi dell'articolo 2506, comma 2, del codice civile, riceveranno quote della società scissa, nel rispetto delle precedenti proporzioni al capitale sociale della medesima. In particolare, la quota detenuta dal Sig. A sarà pari al 66,67 per cento del capitale sociale, mentre la quota spettante al socio Sig. B sarà pari a 33,33 per cento del capitale sociale.

Le quote di GAMMA , Alfa e Beta continueranno a essere gravate da diritto di usufrutto in capo ai Sig.ri E, G e F, in misura uguale rispetto alla situazione esistente ante scissione.

Le partecipazioni saranno assegnate secondo un rapporto di cambio congruo, che non comporterà alterazioni dell'attuale equilibrio societario. La società dichiara che non sarà necessario alcun conguaglio in denaro, in quanto l'attribuzione dei valori dell'attivo alle società beneficiarie sarà attuato nel rispetto delle singole quote di partecipazione possedute nella società scindenda.

A seguito di scissione, GAMMA continuerà a svolgere l'attività esercitata in passato, mentre le due società beneficiarie svolgeranno l'attività di gestione di immobili; in particolare, gli immobili continueranno a essere locati con le medesime modalità e condizioni contrattuali.

In sede di integrazione documentale (cfr. nota prot. RU n. … del …) l'istante dichiara che:

- per le beneficiarie non è previsto alcun sistema di tassazione agevolato;
- i valori contabili di bilancio sono stati ripartiti sui singoli immobili in proporzione alla loro rendita catastale;
- i valori contabili e fiscali si equivalgono;
- i valori economici sono stati rideterminati sulla base dei prezzi di mercato pubblicati dalla CCIAA di …;
- alle società beneficiarie Alfa e Beta verranno assegnati anche crediti verso clienti, il cui valore nominale equivale a quello fiscale;
- i soci della scindenda e delle beneficiarie non hanno intenzione alcuna di procedere alla cessione delle partecipazioni possedute;
- nessun bene sociale della scissa e delle beneficiarie resterà inutilizzato, sarà riservato al godimento personale o familiare dei soci o, comunque, sarà destinato a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

La società, pertanto, formula la presente istanza di interpello al fine di ottenere una risposta in merito all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto relativamente all'operazione di scissione parziale non proporzionale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'operazione di scissione totale non proporzionale rappresentata non sia abusiva, 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.

Secondo la società istante, l'operazione rispetta le disposizioni normative e i principi dettati dal nostro ordinamento tributario e non aggira alcuna disposizione normativa o principio tributario, non essendo volta alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito.

La società evidenzia che la scissione è motivata dal fatto che sono sorti dissidi tra i soci in merito alle modalità di esercizio dell'attività e, in particolare, in merito alla vendita di un immobile e alla ristrutturazione di altri, per la cui attuazione è necessario un investimento non gradito a tutti. Tali disaccordi potrebbero acuirsi quando GAMMA dovrà gestire il passaggio della direzione societaria alle nuove generazioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che di seguito si andranno a esporre, si ritiene che la scissione totale non proporzionale 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.

In relazione al comparto delle imposte dirette (IRPEF e IRES), 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 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, rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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

Ciò premesso, la fattispecie oggetto dell'esame antiabuso consta di una scissione parziale non proporzionale della società istante GAMMA a favore di due società beneficiarie di nuova costituzione, a ciascuna delle quali verrebbe assegnata una parte del patrimonio della società scissa, composto, principalmente, da alcuni beni immobili (oggetto di contratti di locazione e, in numero esiguo, tenuti a disposizione) e da crediti verso clienti; per effetto della predetta operazione straordinaria, ferma restando l'attuale distribuzioni dei diritti di usufrutto sulle medesime quota, la totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale di ciascuna società beneficiaria verrebbero assegnate a due degli attuali quattro soci della società scissa, ovvero le Sig.re D e C.

Nel merito, si evidenzia che, 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 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.

In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali attribuiti alle società beneficiarie, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, 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.

Sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni dell'istante nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della relativa documentazione integrativa sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, si ritiene che l'operazione di scissione societaria prospettata 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 di GAMMA di proseguire separatamente l'attività di locazione e gestione immobiliare.

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.

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 dall’istante, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente