Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese

Risposta n. 89/2019

OGGETTO: ***Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 173 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , articolo 4, comma 1, lettera b), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986 e articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972***
Valutazione anti-abuso di un'operazione attuata attraverso due scissioni parziali asimmetriche, previa donazione di quote delle Società

QUESITO

I soci delle società Alfa Srl e Beta Srl e le medesime società, entrambe con sede legale in Gamma (d'ora in avanti anche le "Società"), chiedono il parere della scrivente in ordine all'eventuale abusività, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, di un'operazione attuata attraverso due scissioni parziali asimmetriche, previa donazione di quote delle Società finalizzate a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia.

La società Alfa Srl esercita l'attività prevalente di produzione di ….

La società Beta srl esercita l'attività prevalente di compravendita e gestione di immobili per conto proprio.

Le Società sono attualmente partecipate, in misura paritetica, dai seguenti membri della famiglia Delta (d'ora in avanti i "Soci"):

- Epsilon e Zeta (i genitori);

- Eta, Theta e Iota (i figli).

Ciascuno dei Soci detiene una quota di partecipazione di nominali euro 15.600 in Alfa Srl (pari al 20% del capitale sociale) e una quota di partecipazione di nominali euro 23.000 nell' Beta Srl (pari al 20% del capitale sociale).

Le Società hanno risentito negativamente della situazione di crisi economico-finanziaria generale; le difficoltà hanno riguardato in particolare la Alfa Srl a causa della crisi del settore industriale in cui opera.

Il protrarsi di tale situazione di crisi ha acuito, in seno alla compagine societaria e al consiglio di amministrazione di entrambe le società, una crescente divergenza tra i figli (Theta e Eta, da un lato, e Iota, dall'altro) circa gli obiettivi e gli interessi perseguiti.

In particolare, Iota ritiene necessario abbandonare l'attività caratteristica di produzione di articoli in ferro e forgiato per focalizzare gli sforzi e gli investimenti esclusivamente nell'attività di compravendita e gestione immobiliare.

Theta e Eta, invece, ritengono ancora strategica l'attività industriale, individuando nello sviluppo dell'attività manifatturiera di matrice artigianale su commessa il *core business* su cui è necessario investire e sviluppare la futura attività sociale a discapito della gestione immobiliare, cui intendono riservare una funzione accessoria.

Per ovviare alla predetta divergenza negli obiettivi perseguiti e contenere gli effetti pregiudizievoli di un ulteriore deterioramento dei rapporti tra i soci, è emersa una convergenza di intenti verso la separazione delle due attività d'impresa commerciale esercitate dalle Società, riservando la proprietà esclusiva di ciascun ramo d'azienda alla compagine sociale che gli attribuisce rilevanza centrale.

Inoltre, l'intervento volto alla separazione delle aziende tra i figli si rivela anche come occasione opportuna per porre le basi per un passaggio generazionale delle aziende "di famiglia".

A tal fine, i Soci intendono procedere mediante:

a) la scissione delle Società a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione, le cui quote di partecipazione saranno attribuite esclusivamente a Iota. L'operazione più confacente agli obiettivi da perseguire è stata individuata nella scissione così descritta dall'istante:

   - doppia, ovverosia contemporanea delle due Società mediante assegnazione di una parte del loro patrimonio in favore di una medesima società beneficiaria di nuova costituzione (Cappa Srl), sulla base di un unico condiviso progetto di scissione e di un unico condiviso atto di scissione approvato da tutte le società coinvolte nell'operazione;

   - parziale, in quanto avente per oggetto soltanto parte del patrimonio di ciascuna delle Società, come individuato nel progetto di scissione, cosicché le scindende società post-perfezionamento dell'operazione continueranno a esistere ed esercitare le rispettive attività d'impresa commerciale;

   - asimmetrica, tenuto conto che ai soci delle scisse (esclusa Iota) al momento del perfezionamento dell'operazione non saranno attribuite quote della beneficiaria, bensì un corrispondente proporzionale incremento delle proprie quote di partecipazione al capitale delle scisse medesime. Iota perderà la qualifica di socio delle Società istanti per effetto dei concambi conseguenti alle scissioni;

   - proporzionale, ovverosia in grado di garantire ai Soci un valore economico delle partecipazioni a valle dell'operazione inalterato rispetto a quello *ante* scissione; ciò in assenza di conguagli in denaro tra i Soci;

b) nelle more del perfezionamento dell'operazione di scissione (nel periodo intercorrente tra la data di approvazione del progetto di scissione e la

data di efficacia giuridica dell'operazione), l'esecuzione da parte dei genitori delle donazioni delle rispettive quote di partecipazione nelle Società a favore di tutti i figli in ugual misura. In particolare, sulla base delle ulteriori informazioni acquisite a seguito della trasmissione della documentazione integrativa, il signor Epsilon intende donare le proprie quote di partecipazione detenute nelle Società istanti, in parti uguali, a beneficio dei propri figli, attribuendo a ciascuno di essi il 6,66% delle quote rappresentative del relativo capitale sociale. La signora Zeta, invece, intende donare il 75% delle proprie quote di partecipazione nelle Società istanti, attribuendo a Theta e Eta rispettivamente il 4,17% delle quote rappresentative del relativo capitale sociale e a Iota il 6,66%, mantenendo quindi per se stessa una quota residua di partecipazione nelle Società scindende in misura pari al 5% del relativo capitale sociale (divenute del 7,5% al consolidarsi dell'operazione di scissione) con l'obiettivo di restare, auspicabilmente fino al 31/12/2019, nelle compagini societarie, anche in ragione dei consolidati rapporti dalla stessa intrattenuti con taluni importanti interlocutori delle Società, primi tra tutti gli istituti bancari, così da attuare un efficace e graduale "passaggio di consegne".

Da ultimo, a completamento del passaggio generazionale, la signora Zeta intenderebbe donare la propria residua quota di partecipazione (7,5%) nelle società scindende post scissione, in parti uguali, a beneficio dei propri figli Eta e Theta, così da ripristinare l'equa attribuzione economica tra i tre figli.

Le prospettate operazioni di scissione avverranno in continuità dei valori contabili di funzionamento.

Inoltre, le medesime operazioni, che rispondono unicamente a ragioni di ordine riorganizzativo e gestionale, non sono in alcun modo preordinate a successivi atti aventi contenuto realizzativo, né in capo alle società scisse, né in

capo alla società beneficiaria, né tantomeno in capo ai soci della società scindenda, né risultano finalizzate alla creazione di soggetti giuridici che non svolgono un'effettiva attività d'impresa o che, in breve termine, siano destinati a una liquidazione volontaria. In particolare, per effetto delle illustrate operazioni, le Società ridurranno complessivamente il proprio patrimonio netto in misura corrispondente a quanto sarà trasferito alla beneficiaria comune (pari a … euro, di cui … euro di pertinenza dell' Beta Srl e … euro di pertinenza della Alfa Srl).

Tutto ciò premesso, si chiede il preventivo parere affinché venga riconosciuta la legittimità fiscale della complessiva operazione prospettata (definita dall'istante come doppia scissione parziale e proporzionale, di tipo asimmetrico, delle società Alfa Srl e Beta Srl preceduta dalla donazione non paritaria tra i tre figli, da parte dei genitori, delle quote di partecipazione detenute nelle medesime Società) ai fini delle imposte dirette e indirette.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli istanti ritengono che la descritta operazione di scissione non costituisca una fattispecie di abuso del diritto, in quanto non è volta a eludere la disciplina fiscale prevista per l'ipotesi di assegnazione ai soci di cespiti costituenti parte del patrimonio delle scindende società, quanto piuttosto a consentire di dare risposta ai predetti obiettivi di ordine strategico-imprenditoriale.

Infatti, le Società, a seguito del perfezionamento dell'operazione di scissione, continueranno a esercitare ciascuna la propria attività d'impresa commerciale, così come la beneficiaria intraprenderà l'esercizio di un'attività d'impresa commerciale, rappresentata dalla compravendita e dalla gestione immobiliare.

I compendi immobiliari nelle disponibilità delle società scisse e della beneficiaria continueranno a essere utilizzati in modo strumentale all'attività d'impresa o locati in ragione dei medesimi contratti attualmente in essere.

La descritta operazione di scissione non è, pertanto, volta all'assegnazione dei beni della scissa o della beneficiaria attraverso la formale attribuzione degli stessi a società di "mero godimento" né rappresenta solo la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che le due donazioni e le due scissioni parziali asimmetriche a favore di un'unica beneficiaria non costituiscano nel loro complesso una condotta 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.

Esula, inoltre, dall'analisi della scrivente la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori economici indicati in istanza e nei vari allegati prodotti dal contribuente nonché la corretta applicazione delle

disposizioni fiscali correlate alla complessa fattispecie rappresentata per le quali rimangono, altresì, fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò considerato, la fattispecie oggetto dell'esame antiabuso, rappresentata in istanza, consiste nella doppia scissione delle Società (Alfa Srl e Beta Srl), definite dall'istante come parziale e proporzionale (quanto ai valori economici di pertinenza dei soci *ante* e *post* scissione) di tipo asimmetrico, a beneficio di una società di nuova costituzione (Cappa Srl). Nelle more del perfezionamento di dette scissioni, i genitori Epsilon e Zeta doneranno ai figli rispettivamente il 100% e il 75% delle proprie quote di partecipazione nelle Società (pari al 20% ciascuno nelle due scindende); il restante 25% delle quote possedute dalla signora Zeta nelle società scindende post scissione (che corrisponde al 5% ante scissione e al 7,5% dopo l'operazione di riorganizzazione) saranno donate ai figli Eta e Theta entro il 2019.

Le donazioni delle quote di partecipazioni da parte dei genitori Epsilon e Zeta a favore dei tre figli si inseriscono nel più ampio progetto di riassetto societario, finalizzato a favorire il passaggio generazionale.

A seguito della doppia scissione delle citate Società, le quote di partecipazione nella beneficiaria saranno interamente attribuite alla figlia Iota. Le società scisse, invece, saranno partecipate dagli altri figli Theta e Eta e, secondo quanto risulta dalla documentazione integrativa trasmessa e acquisita con prot. RU n. … del …, per un periodo di tempo definito (*"auspicabilmente fino al 31/12/2019"*), dalla madre che continuerà a detenere una quota del 7,5% in ciascuna delle due Società; a completamento del passaggio generazionale, dette restanti quote verranno donate ai due figli Theta e Eta.

Ciò premesso, 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 la fattispecie rappresentata dall'istante, consistente in due scissioni parziali asimmetriche e in due donazioni da parte dei genitori nei

confronti dei figli non comportino il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.

Le scissioni in esame, precedute da una donazione delle quote di partecipazione detenute nelle società scindende da parte dei genitori ai propri figli e seguite dalla donazione delle quote delle scindende post scissione in favore del signor Eta e Theta, appaiono, infatti, operazioni fisiologiche per consentire il ricambio generazionale e la separazione nella gestione delle aziende di famiglia da parte dei figli.

La circostanza, poi, che sarà effettuata in meno di un anno una seconda donazione non comporta alcun conseguimento di vantaggio fiscale di cui valutare la natura indebita, considerato che non sarebbero emersi vantaggi fiscali qualora si fosse optato per un'unica donazione nelle more delle due operazioni di scissione parziali asimmetriche.

Rimane fermo che le operazioni straordinarie rappresentate dovranno essere 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 delle ulteriori disposizioni tributarie destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

Inoltre, rimane fermo che per le donazioni delle quote di partecipazioni da parte dei genitori Epsilon e Zeta a favore dei tre figli, ai sensi dell'articolo 2, comma 49, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, è prevista una franchigia di 1 milione di euro per ogni beneficiario, al di sotto della quale non si applica l'imposta; sull'eccedenza si applica, invece, l'aliquota del 4%.

Al riguardo, la circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E ha precisato che, ai fini della fruizione della franchigia, "*rilevano sia le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta all'epoca dovuta, sia le donazioni pregresse non assoggettate a tassazione in considerazione del rapporto di parentela o di coniugio tra donante e*

donatario, con effetti analoghi a quelli prodotti dall'applicazione di una franchigia totale".

Per quanto concerne la base imponibile, il comma 1, lettera *b)*, dell'articolo 16 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 dispone che il valore delle azioni delle società non quotate in borsa e delle quote di società non azionarie è determinato assumendo il valore proporzionalmente corrispondente al valore del patrimonio netto della relativa società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato.

Pertanto, i trasferimenti a titolo gratuito delle quote societarie di cui all'operazione *de qua* non saranno assoggettati al pagamento dell'imposta di donazione, purché ricorrano le suindicate condizioni di legge.

Per quanto attiene all'imposta di registro, le prospettate operazioni di doppia scissione parziale e asimmetrica sono assoggettate a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986, con applicazione dell'imposta in misura fissa di euro 200. Qualora ne ricorrano i presupposti, come nel caso delle scissioni in esame, anche le imposte ipotecaria e catastale vanno applicate nella misura fissa di euro 200 (articolo 4 della tariffa allegata al TUIC e articolo 10, comma 2 del TUIC).

Dal punto di vista del regime IVA applicabile, si fa presente che per il passaggio di beni, in dipendenza delle prospettate operazioni di scissioni, dalle Società Alfa Srl e Beta Srl alla società neocostituita, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 2, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 del 1972.

Il successivo articolo 19-*bis*2, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, obbliga le società beneficiarie della scissione a effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

La disposizione normativa citata dispone, infatti, che: "*Se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami*

dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche".

Nel caso di specie, le istanti hanno affermato che tutti gli immobili oggetto di scissione a favore della beneficiaria sono acquistati da oltre dieci anni e non si individua la sussistenza, in capo a quest'ultima, di alcun presupposto per la rettifica IVA di cui all'articolo 19-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972. In proposito, si precisa che ai fini della rettifica della detrazione occorre tenere conto anche degli eventuali interventi di manutenzione straordinaria eseguiti sugli immobili trasferiti. Per tali spese, il "*dies a quo*" del periodo decennale di osservazione fiscale coincide con quello dell'ultimazione della manutenzione straordinaria del bene immobile.

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 ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente