

Risposta n. 282

OGGETTO: Abuso di diritto di cui all'articolo 10 bis della legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte sui redditi, imposte indirette IVA e registro di un'operazione di riorganizzazione aziendale.

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

QUESITO

La Società, controllata al 100 per cento dalla Alfa SRL, è una holding mista che ha come oggetto le seguenti attività: a) di commercializzazione di prodotti vinicoli; b) immobiliare; c) coltivazione fondi, silvicoltura, allevamento bestiame e itticoltura; d) commercializzazione dei relativi prodotti; e) coordinamento tecnico, finanziario e amministrativo delle proprie partecipate.

La Società e la propria controllante "si prefiggono l'obiettivo di riorganizzare le attività del Gruppo, trasferendo quelle attualmente condotte dalla Società ma non rientranti nel suo core business alle società del Gruppo che hanno come oggetto principale lo svolgimento di tali attività".

Per attuare tale riorganizzazione, la Società "intenderebbe deliberare la propria scissione parziale nella controllante Alfa, in modo che quest'ultima acquisisca, per effetto della scissione e in qualità di beneficiaria:

- le partecipazioni nelle società del Gruppo diverse da quelle agricole che

resterebbero sotto il controllo della Società;

- tutti i rapporti finanziari di credito e di debito con le partecipate oggetto di scissione;
- le disponibilità finanziarie eccedenti rispetto a quelle necessarie per sostenere le attività operative della Società e le sue partecipate;
- alcune figure professionali di profilo tecnico idoneo ad assicurare la gestione degli investimenti finanziari e di alcune funzioni di Gruppo".

A seguito di tale ipotesi riorganizzativa "la beneficiaria assumerebbe quindi un ruolo attivo di gestione e di finanziamento della partecipate diverse da quelle destinate a restare sotto il controllo diretto ed indiretto della Società istante, la quale si concentrerebbe nella commercializzazione dei prodotti vinicoli e nel coordinamento tecnico e gestionale delle partecipate dirette e indirette, operanti nella produzione agricola vitivinicola".

Da un punto di vista civilistico:

- "l'operazione non richiede la definizione di concambi di scissione, in quanto si effettuerebbe avendo quale beneficiaria la controllante totalitaria della Società istante" e "con mantenimento dei beni interessati dalla scissione in regime d'impresa";
- "viene escluso qualunque cambiamento degli assetti partecipativi, non solo nel possesso della Alfa nell'istante, che rimarrebbe pari al 100% anche dopo la scissione, ma anche nel possesso partecipativo riguardante la Alfa, a sua volta destinato a restare immutato";
- "la scissione avverrebbe in base ai valori contabili delle attività e passività scindende, con riduzione della riserva da sovrapprezzo ed altre riserve disponibili senza riduzione del capitale sociale".

Ciò premesso, la Società chiede una "preventiva valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10 bis della legge n. 212 del 2000" ai fini delle imposte sui redditi e le

imposte indirette IVA e registro".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che l'operazione non rientri tra quelle abusive, considerato che:

a) "il passaggio del patrimonio della società scissa alla beneficiaria Alfa - la quale al pari della scissa non usufruisce di alcun sistema di tassazione agevolato - non determinerà nessuna fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario dei beni d'impresa";

b) "l'avanzo di scissione manterrà inalterate le garanzie a favore dell'Erario sulle riserve in sospensione d'imposta e preserva la potenziale tassabilità ordinaria dei dividendi in capo agli aventi diritto della beneficiaria";

c) "la scissione mira a fare della beneficiaria una holding di gestione attiva delle partecipazioni ricevute, nonché delle altre attività finanziarie acquisite successivamente";

d) "è da escludere qualsiasi indiretta finalità divisionale di asset fra soci persone fisiche, con cessazione del rapporto sociale" ed "è da escludere qualsiasi loro diretta ed indiretta disponibilità di tutti gli asset, in quanto di proprietà delle società interessate all'operazione";

e) l'operazione è finalizzata a far sì che "la Società si concentri nel settore della produzione vinicola e della concentrazione del prodotto".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi descritti dalla società istante, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, si osserva quanto segue.

Secondo il disposto del comma 1, articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000,

n.212, e successive modificazioni, recante la "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

a) la realizzazione di un 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".

b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"

c) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

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 dell'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.

Tutto ciò premesso, di seguito si procederà prioritariamente alla verifica della possibilità di effettuare la valutazione anti abuso richiesta e, in caso affermativo, alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo - l'indebito vantaggio fiscale - in assenza del quale l'analisi antiabusiva deve intendersi terminata. Diversamente, al

riscontro della presenza di indebito vantaggio, si proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito). Infine, solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione Finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali.

Nel caso in esame, occorre preliminarmente evidenziare che l'operazione di scissione è finalizzata a consentire alla Società di concentrarsi nella commercializzazione dei prodotti vinicoli e nel coordinamento tecnico e gestionale delle partecipate operanti nella produzione agricola vitivinicola, trasferendo quelle attività non rientranti nel suo core business.

Il passaggio del patrimonio alla società beneficiaria Alfa SRL, che avviene in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, non determina alcuna fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario dei beni d'impresa.

Come evidenziato dall'istante, infatti, "il disegno riorganizzativo mira a fare della beneficiaria una holding di gestione attiva delle partecipazioni ricevute" senza che si verifichi, peraltro, una divisione di asset fra i soci persone fisiche.

La società beneficiaria, inoltre, "al pari della scissa non usufruisce di alcun sistema di tassazione agevolato" e si atterrà alle disposizioni previste dall'articolo 173 del TUIR in merito alla ricostituzione dei vincoli fiscali.

La scissione, peraltro, "non determinerà alcun rapporto di concambio né assegnazione di nuove quote della beneficiaria ai soci della scissa, essendo la beneficiaria controllante totalitaria della scissa"

In tale contesto, ai fini delle imposte sui redditi, deve ritenersi che l'operazione non configura alcun vantaggio fiscale indebito e, di conseguenza, non rientri tra le operazioni abusive di cui al comma 1, dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n.212.

Ai fini IVA si evidenzia quanto segue.

Dal punto di vista del regime IVA applicabile, si fa presente che la lettera f),

dell'articolo 2, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 esclude dal campo di applicazione del tributo i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società.

In particolare, deve trattarsi di beni trasferiti non semplicemente "*in occasione*" di una data operazione di ristrutturazione aziendale, ma in modo funzionale alla medesima operazione.

Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

Ciò posto, riguardo al caso in esame, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, ai fini IVA, occorre che le descritte operazioni non siano, di fatto, volte alla mera assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento", non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma al contrario si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività d'impresa da parte delle società beneficiarie della scissione.

Circostanza, questa, ricorrente sulla base di quanto affermato dalla Istante.

Corre l'obbligo, infine, di rappresentare che l'articolo 19-bis2, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, obbliga le società beneficiarie della scissione ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

La norma 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*".

Si segnala, infine, che, il presente parere è limitato all'analisi dei fatti, dati ed elementi esposti nell'istanza, assunti acriticamente, ed esula da ogni valutazione sugli ulteriori profili elusivi, quali quelli connessi alla detraibilità dell'IVA in senso non conforme alla ratio degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633, in relazione ai quali il contribuente non ha formulato specifico quesito né fornito argomentazioni e/o elementi a supporto.

Con riferimento all'imposta di registro, si ritiene che la complessiva operazione posta in essere dall'istante 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.

Al riguardo, si osserva che le operazioni di scissione, come quelle di fusione, il conferimento di azienda o di ramo d'azienda sono sottoposte a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, rispettivamente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera a), n.3) e lettera b), della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. del TUR.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)