Parere n. 34 del 14 ottobre 2005

IL COMITATO CONSULTIVO
PER L'APPLICAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE

Parere ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

Vista l'istanza della società X s.n.c. di ---------, con sede in ----------, volta ad ottenere, ai sensi dell'articolo 21, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il preventivo parere in ordine ad un'operazione di scissione parziale non proporzionale.

Rilevato che l'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso, non ha risposto alla preventiva richiesta di parere avanzata sulla medesima operazione dalla predetta società, ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991.
Udito il relatore Gen. D. Pasquale Debidda.

PREMESSO CHE

Per quel che si ricava dall'istanza:

- l'interpellante:
  - ha un capitale sociale equamente diviso tra i due soci, la Sig.ra A (quota pari al 50%) e la Sig.ra B (quota pari al 50%);
  - è proprietaria di un complesso a destinazione artigianale e commerciale sito in ---------- ----------, costituito da n. 8 unità immobiliari separate e distinte catastalmente;
  - conformemente all'oggetto sociale, gestisce fabbricati ad uso commerciale e civile attraverso la stipula di contratti di locazione;
- alcuni immobili di proprietà avrebbero subito modifiche sostanziali tali da renderli utilizzabili solo per determinate tipologie di attività (produzione industriale di arredamenti, artigianato, torrefazione e distribuzione di caffè, concessionarie auto) e per tale ragione necessiterebbero di:
  - una gestione economia e tecnica *ad hoc*;
  - opere di ristrutturazione e di adeguamento alle norme urbanistiche, diversificate a seconda dell'utilizzo cui sono sottoposti;
- tale circostanza avrebbe determinato orientamenti divergenti tra i due soci in ordine alle future modalità di utilizzo degli edifici locati, generando una condizione di estrema conflittualità tale da impedire la normale gestione della società;
- per tale motivo, gli stessi vorrebbero proseguire l'attività imprenditoriale di gestione del patrimonio immobiliare attraverso due soggetti giuridici distinti, dotati di piena autonomia decisionale. Tale obiettivo verrebbe in concreto perseguito attraverso una scissione totale non proporzionale preordinata alla divisione del patrimonio aziendale in due società a responsabilità limitata unipersonali, possedute l'una al 100% da A e l'altra

al 100% da B, ed alla conseguente estinzione della società scindenda. Al riguardo, l'interpellante precisa che:

- la scissione si realizzerebbe in continuità di valori contabili;
- i patrimoni netti delle due società beneficiarie (comprensivi di beni immobili, crediti e debiti) sarebbero esattamente identici per rispettare l'attuale suddivisione paritaria delle quote del capitale sociale della X *s.n.c.*;
- i soci delle beneficiarie non procederebbero a successive cessioni di quote societarie al mero scopo di trasferire la tassazione dai beni di primo grado (immobili) ai beni di secondo grado (quote di partecipazione) soggetti al più mite regime del "capital gain", né darebbero vita a negozi giuridici che possano preludere ad un più ampio disegno elusivo;
- le due società di nuova costituzione non sarebbero soggette a regimi fiscali agevolati;
- il trasferimento degli immobili alle società di nuova costituzione non comporterebbe la sottrazione degli stessi dal regime di impresa dal momento che la neutralità dell'operazione non fa venir meno la latenza d'imposta sul relativo plusvalore e l'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto in caso di trasferimento del fabbricato;
- le valide ragioni economiche della scissione prospettata risiederebbero nella più efficiente gestione economica e tecnica dei fabbricati dediti a specifiche attività produttive e, soprattutto, nella riorganizzazione aziendale necessaria al fine di sciogliere l'originario rapporto giuridico e consentire a ciascun socio di proseguire autonomamente l'esercizio d'impresa.

CONSIDERATO CHE

- come questo Comitato ha già avuto modo di affermare in precedenti occasioni , l'art. 5 del regolamento adottato con il decreto ministeriale 13 giugno 1997, n. 194, prescrive che la richiesta di parere contenga, a pena di inammissibilità, "*la dettagliata e precisa esposizione del caso concreto, nonché della soluzione interpretativa prospettata*" (vgs. comma 2, lett. b) e che ad essa sia allegata la documentazione rilevante "*ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata, nonché della reale portata dell'operazione*" (vgs. comma 3), ciò comportando, per il soggetto istante, un onere di compiuta rappresentazione della situazione giuridico-economica in essere, di quella che si intenderebbe realizzare, nonché dei fatti, atti e negozi giuridici dei quali l'operazione oggetto di interpello dovrebbe essere costituita, delle finalità perseguite e dei riflessi di ordine tributario;
- ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, il Comitato è chiamato a verificare, per ciascuna operazione negoziale sottoposta al suo esame, la validità delle ragioni economiche prospettate, valutando, altresì, se l'operazione sia destinata a realizzare situazioni giuridico-economiche propriamente riconducibili alle sue finalità tipiche e se la situazione giuridico-economica che si verrebbe a determinare appare adeguata alle enunciate finalità dell'operazione e non strumentale a soddisfare finalità proprie di altri atti o negozi giuridici fiscalmente più onerosi per il contribuente ;

- la scissione societaria si caratterizza – e come tale è già stata intesa più volte da questo Comitato – come operazione di riorganizzazione aziendale rispondente a finalità e strategie imprenditoriali ed in sede di interpello preventivo essa deve essere valutata nella prospettiva d'interesse dei soggetti societari che ne sono protagonisti e non dei singoli soci ;

OSSERVATO CHE NEL CASO IN ESAME

- l'istanza presenta lacune documentali ed espositive atteso che non contiene alcuna indicazione in merito:
  - agli immobili ed ai rapporti di credito/debito dell'istante/scindenda che andrebbero a confluire nel patrimonio di ciascuna società beneficiaria;
  - ai profili economici dei rapporti contrattuali di locazione che interessano i fabbricati di proprietà;
  - alle modifiche sostanziali subite dagli immobili tali da rendere necessaria una loro gestione economica e tecnica *ad hoc* (circostanza, quest'ultima, che avrebbe originato i paventati disaccordi in seno alla compagine societaria);
  - al momento temporale in cui le citate modifiche sarebbero intervenute;
- i predetti profili varrebbero a giustificare una richiesta di integrazione istruttoria ai sensi dell'art. 5, comma 13, del D.M. 13 giugno 1997, n. 194 e tuttavia, già allo stato degli atti, appare evidente che l'operazione in questione non sia finalizzata a realizzare un piano di riorganizzazione aziendale nell'interesse delle società beneficiarie, bensì a soddisfare un'esigenza di scioglimento della compagine societaria, con assegnazione del patrimonio della stessa a favore dei soci uscenti. Paiono sufficienti a ritenere ciò, nel loro insieme, oltre alle rilevanti lacune espositive e documentali in precedenza evidenziate:
  - il fatto che l'istante si limiti ad enunciare, in modo del tutto generico e con espressioni di puro stile, l'esistenza, nell'ambito della compagine societaria, di divergenze in ordine alle finalità ed alle modalità di utilizzo del patrimonio aziendale, omettendo di documentare adeguatamente tale disaccordo. Circostanza, quest'ultima, che avrebbe potuto determinare un diverso apprezzamento delle ragioni economiche sottese all'operazione prospettata in considerazione dei possibili riflessi negativi di tali contrasti sull'operatività dell'interpellante;
  - la mancata indicazione dell'assenza di intendimento di assegnare successivamente i beni immobili delle società beneficiarie ai rispettivi soci unici (a differenza di quanto concerne, invece, l'ipotesi di una successiva cessione delle partecipazioni azionarie delle beneficiarie);
  - l'unipersonalità delle società neo costituende;
  - la ristretta base azionaria della compagine societaria protagonista della scissione;
  - la mancanza di prospettive di ingresso di nuovi capitali e/o soci delle società beneficiarie;
  - la gestione di immobili di tipo meramente locatizio;

- il silenzio su qualunque dato giuridico-economico in grado di far luce sulle diverse strategie imprenditoriali dei soci e sulla paventata necessità di operare una riorganizzazione aziendale;

- la scissione prospettata appare, in definitiva, destinata a surrogare lo scioglimento del vincolo societario da parte dei soci e l'assegnazione agli stessi di parte del patrimonio immobiliare. Operazione, quest'ultima, che sarebbe stata certamente più congruente sul piano giuridico rispetto alle finalità concretamente perseguite, ma assai più onerosa dal punto di vista fiscale in considerazione dell'emersione di materia imponibile. Nel caso esaminato, il conseguimento di un indebito risparmio d'imposta è, infatti, rinvenibile nello spostamento *sine die* della tassazione delle plusvalenze sui beni stessi, grazie al regime di neutralità fiscale tipico della scissione. Ciò che, di fatto, si configura in questa ipotesi è un'assegnazione di beni ai soci – mascherata da una possesso esclusivo di partecipazioni nelle società "contenitori" proprietarie degli immobili stessi – a cui dovrebbe conseguire la tassazione delle plusvalenze in base al valore normale dei beni, ai sensi dell'art. 86, commi 1, lett. c) e 3, del TUIR;
- l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario scaturisce proprio dalle richiamate disposizioni di cui all'art. 86, commi 1, lett. c) e 3, del TUIR, da ritenersi aggirate in ragione di un abuso dello strumento negoziale da parte del contribuente.

Tutto ciò premesso, il Comitato formula, sui presupposti espressi nella motivazione, il

P A R E R E

che l'operazione considerata, sulla base delle evidenze che emergono dall'istanza, presenta aspetti di elusività, in quanto priva di valide ragioni economiche (non essendo sufficienti a dimostrarne la sussistenza la mera enunciazione di divergenze di interessi tra i soci della scindenda, senza alcuna dimostrazione concreta di tale dissidio) e diretta a conseguire un vantaggio fiscale indebito, in quanto realizzato attraverso l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Così deliberato in Roma il 14.10.2005