

Risposta n. 746/2021

OGGETTO: Articolo 173 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Valutazione anti-abuso di doppia scissione totale non proporzionale.

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

QUESITO

Le società ALFA S.a.s. e BETA S.a.s. hanno presentato congiuntamente istanza d'interpello in ordine a due operazioni di "scissione totale non proporzionale", che intenderebbero mettere in atto al fine di dissipare divergenze nella gestione societaria delle due società istanti, delle quali risultano soci in parti uguali (50% ciascuno) i due fratelli signori Tizio e Caia De Tizis.

A tale proposito, le istanti hanno rappresentato quanto segue.

La società ALFA S.a.s. è proprietaria di ... unità immobiliari ... e svolge attività di locazione degli immobili strumentali.

La società BETA S.a.s. è proprietaria di ... unità immobiliari ... e svolge attività di locazione degli immobili strumentali.

Le quote di entrambe le società di cui ai punti precedenti sono suddivise al 50% tra due soci fratelli che le hanno ricevute a seguito di successione del padre.

La gestione societaria di entrambe le società è risultata negli anni molto

complessa per divergenze di gestione tra i due fratelli, che hanno comportato notevoli frizioni di difficile risoluzione anche per mancanza di un socio maggioritario.

I due fratelli si attestano ormai da tempo su posizioni inconciliabili fra loro, in quanto si è venuta a creare una situazione di stallo, a causa dell'incompatibilità delle diverse prospettive e del conseguente deterioramento dei rapporti interpersonali.

All'interno delle due società, un socio avrebbe intenzione di effettuare alcuni interventi di ... al fine di destinare L'altro socio invece, non condivide questa scelta strategica sia per il fatto che ... e sia perché

Dopo diversi tentativi negli anni di coordinare una gestione comunitaria di entrambe le società e dopo aver anche prospettato ipotesi di cessione delle quote da parte di un fratello all'altro, si è giunti alla conclusione di scindere le due società, in quanto si prospetta una impossibilità di gestione che soddisfi entrambi i soci e in quanto entrambi i soci vogliono proseguire l'attività di gestione immobiliare.

Prima di effettuare una scissione i due fratelli, effettuerebbero la vendita dell'immobile ... detenuto da ALFA S.a.s., in quanto tale immobile non rientrerebbe nei progetti perseguiti dai due fratelli con le rispettive NewCo beneficiarie.

La decisione dei due fratelli è pertanto quella di scindere:

- la società ALFA S.a.s. in altre due società in accomandita semplice (non soggette a regimi speciali di tassazione), ognuna con socio (al 100%) uno dei due fratelli attuali soci della scindenda;

- la società Immobiliare BETA S.a.s. in altre due società in accomandita semplice (non soggette a regimi speciali di tassazione), ognuna con socio (al 100%) uno dei due fratelli attuali soci della scindenda.

Ciascuna società beneficiaria nata a seguito delle prospettate scissioni avrebbe inizialmente quale socio accomandatario uno dei due fratelli ed inizialmente nessun socio accomandante. Ciascuno dei due fratelli ha ... figli.

Ai sensi dell'articolo 2323 del Codice Civile, nel termine di sei mesi dall'efficacia di ciascuna operazione di scissione, ogni fratello procederà a ricostituire

la pluralità dei soci mediante la donazione a favore di ciascuno dei due propri figli di una quota pari all'... a titolo di socio accomandante.

Gli immobili di ciascuna società scindenda che verrà scissa al 50% a favore di ciascuna società beneficiaria non possono essere scissi esattamente al 50%, non essendo tutti identici e del medesimo valore; ciò nonostante, sulla base dei valori correnti di ciascun immobile, la ripartizione non proporzionale degli immobili, come si evince dal prospetto allegato, fa emergere un conguaglio pressoché nullo.

Per ciascun immobile costituente il patrimonio delle società scindende è stata predisposta un'apposita perizia di stima indipendente.

Le società istanti segnalano, inoltre, che:

a) non sono state effettuate rivalutazioni di quote della società scindende;

b) le società beneficiarie continueranno ad adottare il regime contabile adottato dalle rispettive società scisse;

c) la società ALFA, prima della scissione, cederà un immobile strumentale, a cui entrambi i fratelli non sono più interessati;

d) gli immobili delle due società sarebbero iscritti nelle 4 NEWCO agli attuali valori contabili post rivalutazione e nel rispetto del principio di neutralità e di continuità dei valori fiscali: i beni attribuiti alle società beneficiarie assumeranno, dunque, il medesimo valore fiscale che avevano presso le società scisse, al momento della scissione, senza far emergere plusvalenze/minusvalenze latenti sui cespiti;

e) i beni che confluiranno nelle beneficiarie non resteranno inutilizzati e non saranno destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;

f) successivamente alla scissione, gli immobili delle beneficiarie continueranno ad essere locati in base ai contratti di locazione vigenti, salvo attuazione delle diverse strategie prospettate da ciascun socio per consentire redditi idonei. Le partecipazioni delle beneficiarie non saranno cedute a terzi, dopo le scissioni, se non per le minime quote necessarie a ricostituire la pluralità dei soci tramite le citate

donazioni a favore dei figli dei signori De Tizis (... a favore di ciascun figlio per una percentuale complessiva del ... delle originarie quote);

g) a completezza di informativa si segnala che la società ALFA S.a.s. la società BETA S.a.s. stanno valutando, prima della scissione, di rivalutare alcuni immobili così come previsto dall'articolo 110 del Decreto Agosto D.L. 104/2020, allineando i valori contabili ai valori di perizia odierni.

Le società istanti evidenziano che entrambe le società scindende sono Società in Accomandita Semplice e pertanto il reddito da esse generato viene imputato, ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 2 del TUIR, a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione.

Il reddito attribuito a ciascun socio per trasparenza ai sensi del citato articolo 5 del TUIR viene pertanto assoggettato all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) di cui al Titolo I del medesimo TUIR.

Per quanto riguarda invece l'IRAP, se dovuta, è assolta direttamente dalle società. Con riferimento alle imposte indirette, l'operazione di scissione qui descritta è esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA così come disposto dall'articolo 2, comma 3, lettera *f*) del d.P.R. n. 633 del 1972. Mentre per l'imposta di registro, l'operazione è soggetta a registrazione ai sensi dell'articolo 4 comma 1 lettera *b*) della tariffa parte prima allegata a TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986 con applicazione dell'imposta in misura fissa di euro 200.

Inoltre, con riguardo al trasferimento degli immobili oltre l'imposta di registro sull'atto di scissione risultano dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per la trascrizione del trasferimento sui registri immobiliari come stabilito dall'articolo 4 della tariffa allegata al d.lgs. 347 del 1990 per l'imposta ipotecaria e dall'articolo 10 comma 2 del d.lgs. 347/1990 per l'imposta catastale.

Con documentazione integrativa acquisita con nota prot. R.U. n. ..., è stato precisato che:

- le società beneficiarie non usufruiranno di un sistema di tassazione agevolato

rispetto a quello in vigore per le scindende;

- è intenzione delle istanti di aderire alla legge di rivalutazione dei beni di impresa, ai sensi dell'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020, rivalutando, antecedentemente all'operazione di scissione, gli immobili delle scindende come indicato nella documentazione allegata;

- i soci, a seguito della costituzione delle società beneficiarie, non cederanno le proprie partecipazioni in queste, se non per ricostituire, ai sensi dell'articolo 2323 del Codice Civile, la pluralità dei soci accomandanti nelle NEWCO S.A.S., attraverso una donazione ai propri figli di una quota residuale pari al ... del capitale;

- le due operazioni di scissione non proporzionali avverranno contestualmente e complessivamente il valore del patrimonio netto trasferito dalle due scindende alle rispettive società beneficiarie garantirà a ciascun socio di ottenere lo stesso valore economico che si otterrebbe teoricamente da una scissione delle stesse, con trasferimento delle attività e passività in proporzione alle quote dei soci. Pertanto, viene ribadito che non sono previsti ristori da parte di ciascun socio in favore dell'altro;

- non ricorrono in capo alle beneficiarie, i presupposti per la rettifica della detrazione IVA di cui all'articolo 19-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto è decorso il periodo di dieci anni previsto per i fabbricati oggetto di scissione;

- tutti gli immobili, trasferiti in base alle scissioni prospettate, saranno strumentali e necessari a realizzare il progetto imprenditoriale prospettato dai singoli soci.

A giudizio degli istanti, entrambe le operazioni sono sostenute da valide ragioni economiche, risultando essere le più indicate soluzioni per dissipare contrasti nella gestione dei patrimoni, suddividendo le attività di gestione immobiliare tra le diverse società beneficiarie, senza che questo comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito.

Tanto premesso, viene chiesto, se non ricorrano profili di abuso del diritto, ai

sensi dell'articolo 10-*bis* della Legge n. 212 del 2000, con riferimento ai settori impositivi delle imposte dirette, dell'IVA, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere delle società istanti, nelle prospettate operazioni di scissione totale non proporzionali (che avverranno in regime di neutralità fiscale, venendo il patrimonio delle scindende attribuito omogeneamente alle beneficiarie sulla base dei valori contabili, fiscali ed economici esistenti alla data delle scissioni senza emersione di plusvalenze o minusvalenze, e senza sottrazione delle stesse al regime dei beni d'impresa) non si riscontra valenza elusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente), anche perché una eventuale rivendita dei beni o delle quote avrebbe la stessa tassazione che si realizzerebbe se fossero venduti i beni o le quote delle scindende.

Di fatto, le operazioni di scissione totale non proporzionale in esame non hanno lo scopo di attuare un trasferimento di beni, ma sono finalizzate esclusivamente alla riorganizzazione e al proseguimento (su diverse società) dell'attività d'impresa.

I plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalle scisse alle beneficiarie, mantenuti provvisoriamente latenti delle operazioni in oggetto, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui 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.

Con riferimento alla diversa assegnazione dei redditi ai soci, derivante dal diverso assetto societario post scissione, non si ravvisa un indebito risparmio di imposta nemmeno in capo ai soci. Infatti, in assenza della scissione, la disomogeneità

dei redditi derivante dai diversi canoni di locazione sui diversi immobili gestiti dai soci, potrebbe essere assecondata da una diversa assegnazione degli utili nelle società esistenti ai sensi dell'articolo 5, comma 2 del TUIR trattandosi di società di persone.

Le operazioni prospettate non sono rivolte alla mera assegnazione dei beni ai soci mediante la creazione di società "contenitore" non connotate da alcuna operatività, in quanto le quattro società in accomandita semplice beneficiarie continuerebbero lo svolgimento dell'attività dalle scisse con la stessa operatività e anche la stessa natura giuridica di società in accomandita semplice.

Infatti queste si concretizzerebbero come operazioni di riorganizzazione aziendale finalizzate all'esercizio separato tra i due fratelli soci che allo stato attuale non riescono a trovare un'unità di gestione.

Qualunque operazione alternativa non avrebbe gli stessi effetti giuridici ed economici della scissione totale asimmetrica, dal momento che:

- la vendita di un socio all'altro socio delle quote delle società non consentirebbe a nessuno dei due di attuare pienamente la visione strategica personale del *business*;
- l'assegnazione ai soci degli immobili realizzerebbe un risultato diverso, in quanto sarebbe impossibile la prosecuzione e l'implementazione del business da parte dei due soci, rientrando nella sfera privata ovvero al di fuori dell'attività di impresa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che la prospettata doppia 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.

Tuttavia, 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 e di quelli relativi alle partecipazioni che

rimarrebbero al socio della scissa rispetto ai valori economici delle partecipazioni originariamente detenute da ciascuno di essi, che determinasse un'attribuzione patrimoniale in favore del socio della società scissa rispetto ai soci delle beneficiarie o viceversa, rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

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, dell'IVA e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

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 della doppia scissione totale non proporzionale delle società ALFA S.a.s. ("ALFA") e BETA S.a.s. ("BETA"). Entrambe le società svolgono l'attività di locazione del proprio patrimonio immobiliare - costituito rispettivamente da ... unità immobiliari ... e da ... unità immobiliari ... - e sono partecipate pariteticamente (50 per cento ciascuno) dai due fratelli De Tizis.

Secondo quanto prospettato, stanti le insanabili divergenze tra i due fratelli nella gestione delle imprese in comune, ognuna delle due società istanti verrà totalmente scissa in due società in accomandita semplice di nuova costituzione, ognuna inizialmente partecipata al 100 per cento da ciascuno dei due soci delle scisse, che

provvederanno a ricostituire la pluralità dei soci nei termini di legge mediante donazione del ... per cento delle partecipazioni ai rispettivi figli.

Per effetto della doppia scissione in parola, la scindenda ALFA S.a.s. assegnerebbe alla beneficiaria Newco S.a.s. 3 un valore di patrimonio netto di Euro ... ed alla beneficiaria Newco S.a.s. 4 un valore di patrimonio netto di Euro

Nel contempo, la scindenda BETA S.a.s. assegnerebbe alla beneficiaria Newco S.a.s. 1 un valore di patrimonio netto di Euro ... ed alla beneficiaria Newco S.a.s. 2 un valore di patrimonio netto di Euro

Ad esito di tali operazioni, gli attuali soci delle scindende deterrebbero:

- il signor Tizio il 100 per cento di Newco Sas 1 e di Newco S.a.s. 3, con un valore di patrimonio netto complessivo delle due società di euro ... (...+...);

- la signora Caia il 100 per cento di Newco S.a.s. 2 e di Newco S.a.s. 4, con un valore di patrimonio netto complessivo delle due società di euro ... (...+...).

Da quanto sopra risulta che - ancorché nelle singole operazioni di scissione l'assegnazione alle società beneficiarie dei beni immobili sia non proporzionale - il complesso delle operazioni porterebbe ad una sistemazione pressoché paritaria, con corrispondenza dei valori economici relativi alle partecipazioni da attribuire ai soci, rispetto ai valori economici delle partecipazioni originariamente detenute da ciascuno di essi nelle società scisse

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.

Sulla base delle dichiarazioni effettuate nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa prodotta, si ritiene che le operazioni di scissione totale non proporzionali in esame non comportino il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, risultando atto fisiologico alla riorganizzazione delle attività facenti capo ai fratelli De Tizis, al fine di separare i rispettivi destini imprenditoriali.

Tale soluzione presuppone, tuttavia, che l'operazione di scissione sia effettuata 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 contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

In particolare, stante la peculiarità della riorganizzazione prospettata - in cui l'equilibrio economico tra i valori delle partecipazioni detenute dai soci delle scindende (prima delle scissioni) e quelli delle partecipazioni che gli stessi riceveranno nelle beneficiarie può dirsi tale solo avendo riguardo a entrambe le scissioni complessivamente considerate - il presente giudizio di non abusività ai fini delle imposte dirette presuppone che l'assenza di conguagli incrociati tra i soci nelle due scissioni abbia finalità di mera semplificazione, senza che si determini un minor carico fiscale rispetto a quello che si avrebbe in presenza dei conguagli suddetti.

In relazione al **comparto IVA**, 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 che, ai fini dell'IVA, alle operazioni di scissione si applicano l'articolo 2, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e l'articolo 19-*bis*2, comma 7, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che le società beneficiarie della scissione effettuino la rettifica della detrazione IVA, qualora sussistano i presupposti richiamati dai commi precedenti dello stesso articolo 19-*bis*2. Ciò posto, nel caso di specie le istanti hanno dichiarato che non

ricorrono in capo alle beneficiarie i presupposti per la rettifica della detrazione.

Per quanto attiene all'**imposta di registro e alle imposte ipotecarie e catastali**, si è dell'avviso che le due operazioni di scissione totale asimmetrica e non proporzionale, così come configurate, non comportino il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito", per le medesime considerazioni sopra esposte.

Si precisa che esula dall'analisi della scrivente il trattamento fiscale applicabile, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, alla clausola contenuta nella bozza dell'atto di scissione, in quanto non ha formato oggetto di quesito della presente istanza di interpello, che qui si riporta testualmente: *«La scissione non prevede alcun conguaglio, in quanto la differenza del valore corrente dei patrimoni assegnati alle due beneficiarie NEWCO S.A.S. 3 e NEWCO S.A.S. 4, è colmata da una differenza di pari importo dei patrimoni assegnati alle società beneficiarie di nuova costituzione NEWCO S.A.S. 1 e NEWCO S.A.S 2, che sono costituite nel medesimo giorno attraverso la scissione della società "BETA S.A.S" e che hanno quale socio accomandatario ciascun socio e inizialmente nessun socio accomandante»*.

Inoltre, la presente risposta prescinde da qualunque valutazione in ordine agli atti donazione che ciascuno dei due fratelli intende effettuare in favore dei rispettivi due figli, di una quota pari al ... del capitale sociale delle *NEWCO*, per ricostituire la pluralità dei soci.

Tenuto conto delle premesse di cui sopra, si rappresenta quanto segue:

- ai fini delle **imposte di registro** le operazioni di scissione societaria, così come quella oggetto di esame, sono sottoposte a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al TUR 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 TUIC e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, 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 interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)