

Risposta n. 65

Roma, 8 novembre 2018

**OGGETTO: Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 e art. 173 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Valutazione anti-abuso scissione parziale proporzionale**

QUESITO

La società *Alfa Spa* ha per oggetto sociale l'acquisto, la vendita, la permuta, l'affitto, la locazione non finanziaria, la conduzione, il comodato di beni immobili, terreni e fabbricati industriali, commerciali e civili e la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione anche straordinaria di edifici a uso industriale, commerciale e abitativo, direttamente o mediante affidamento in appalto a terzi, nonché l'esecuzione di opere civili e loro impianti in genere.

La società, così come dichiarato dall'istante, risulta partecipata dal signor *Beta* per il 97% e dalla signora *Gamma*, per il 3%.

È intenzione dei soci effettuare una scissione parziale proporzionale della società istante in favore di quattro neo società beneficiarie denominate *Delta srl*, *Epsilon srl*, *Zeta srl*, *Eta srl*.

Alle società beneficiarie - che avranno la medesima compagine sociale della società scindenda e nelle stesse proporzioni - verranno attribuiti singoli rami d'azienda, collegati alla gestione di immobili collocati in regioni diverse dalla Lombardia. Non sono previsti conguagli in denaro in favore dei soci.

La società scissa (istante), a seguito dell'operazione straordinaria, continuerà la propria attività sotto la forma giuridica di s.r.l..

In particolare, alla società beneficiaria *Delta srl* verrà trasferita l'attività di sfruttamento turistico di un immobile sito in Comune di Xa; la società svilupperà l'attività ricettizia per fini turistici e per brevi periodi di tempo a clientela internazionale.

Alla società sarà anche attribuita la partecipazione nella società "*Theta Srl*" proprietaria dell'area verde circostante l'immobile.

Alla beneficiaria *Epsilon srl* verrà trasferita l'attività di sfruttamento turistico di un immobile sito nel Comune di Xb. L'immobile, costituito da una casa autonoma in stile baita, si presta ad essere locato a nuclei familiari, a fini residenziali e turistici e per durate quadriennali o annuali. A detta società sarà, inoltre, attribuita la partecipazione nella società "*Iota Spa*". È intenzione della società favorire l'ingresso di nuovi soci mediante aumento di capitale sociale, in modo da reperire le risorse necessarie all'effettuazione delle manutenzioni necessarie e all'acquisizione di immobili aventi analoghe caratteristiche.

Alla beneficiaria *Zeta srl* verrà trasferita l'attività di sfruttamento turistico di unità immobiliari ubicate in Comune di Xb. Il complesso immobiliare è costituito da due abitazioni e un'autorimessa.

Il fabbricato, risalente agli inizi del secolo scorso, è stato oggetto di una prestigiosa ristrutturazione. I due immobili e la relativa autorimessa, per le caratteristiche e l'ubicazione prossima agli impianti di risalita, si prestano ad essere locati per fini turistici, per brevi periodi di tempo, nella stagione estiva e in quella invernale. La sede della società sarà stabilita in Trentino Alto Adige, anche al fine di poter godere delle agevolazioni riservate alle società esercenti attività aziendali in Trentino Alto Adige.

Alla beneficiaria *Eta srl* verrà trasferita l'attività relativa allo sfruttamento immobiliare di un'area ubicata nel Comune di Xb. Si tratta di un'area in cui si stanno realizzando dei box, dei posti auto aperti e delle cantine, che si trovano in uno stato di ultimazione. È intenzione dei soci consentire l'ingresso nella compagine sociale della beneficiaria di nuovi soci mediante aumenti di capitale, al fine di reperire le risorse necessarie per sostenere i cospicui investimenti

necessari. La sede della società sarà stabilita in Trentino Alto Adige, anche al fine di poter godere delle agevolazioni riservate alle società esercenti attività aziendali in Trentino Alto Adige.

Alla società scissa *Alfa* S.p.A. resterà l'attività di compravendita e gestione di due complessi immobiliari ubicati nel Comune di Xc.

La società avrà l'obiettivo di sviluppare l'attività di compravendita immobiliare. Con riferimento all'immobile locato ai soci della società, l'istante, con documentazione integrativa ha precisato che: *“La locazione ai soci interessa esclusivamente l'immobile ubicato a [omissis] che resterà di proprietà della scissa. Nessun immobile delle beneficiarie sarà locato ai soci. (..) Il canone di locazione ai soci dell'immobile [omissis], è previsto a valori di mercato”*.

Come rappresentato, inoltre, anche in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'istante dichiara che:

- nessun bene sociale della scissa e delle beneficiarie resterà inutilizzato (...), nessun bene sociale della scissa e delle beneficiarie sarà riservato al godimento personale o familiare dei soci o, comunque, sarà destinato a finalità estranee all'esercizio di impresa;
- la società scindenda proseguirà la sua attività caratteristica e, al contempo, le beneficiarie svolgeranno un'effettiva attività di gestione e valorizzazione dei beni, che saranno loro assegnati agli stessi valori contabili e fiscali riconosciuti in capo alla scindenda;
- i soci della scissa e delle beneficiarie non effettueranno cessioni/trasferimenti di partecipazioni a terzi; in relazione alle società beneficiarie per le quali è previsto l'ingresso dei nuovi soci, attraverso l'aumento di capitale sociale e non cessione di quote, non è prevista l'acquisizione del controllo da parte di soggetti terzo rispetto ai soci della scindenda nel breve-medio periodo;
- le società beneficiarie non fruiranno di un sistema di tassazione agevolato rispetto a quello in vigore per la scindenda.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede all'Agenzia delle entrate di riconoscere la liceità, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 e con esclusivo riferimento al comparto delle imposte sui redditi, delle operazioni societarie precedentemente illustrate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'operazione di scissione parziale proporzionale descritta non sia abusiva, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

In tal senso, precisa che l'operazione è supportata da valide ragioni di carattere organizzativo e gestionale, non aggira alcuna disposizione normativa o principio dell'ordinamento tributario e, quindi, non è finalizzata a conseguire vantaggi fiscali indebiti.

A supporto di tale convincimento, l'istante evidenzia che la società scindenda proseguirà la sua attività caratteristica, migliorandola attraverso lo snellimento della struttura aziendale; le società beneficiarie svolgeranno un'effettiva attività di gestione e valorizzazione dei beni che riceveranno, che saranno loro assegnati agli stessi valori contabili e fiscali riconosciuti in capo alla scindenda.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l'operazione di 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.

In via preliminare, con riguardo alla fattispecie rappresentata, si ritiene comunque di dover precisare che la società beneficiaria *Delta srl* (e tale considerazione vale per ciascuna delle società beneficiarie in istanza indicate),

così come risulta dall'istanza di interpello, produrrà una differenza da scissione che, nel caso specifico, costituirà un avanzo di scissione - rappresentato dalla differenza tra l'aumento del capitale sociale della beneficiaria a favore della scissione e il patrimonio netto contabile assegnato dalla scindenda, rilevante ai fini dell'articolo 172, commi 5 e 6, giusta il rinvio di cui al comma 9 dell'articolo 173 del TUIR.

Sempre in via preliminare, in merito alla presenza, nel bilancio della società scissa, di riserve di rivalutazione (in sospensione d'imposta) ai sensi della legge di rivalutazione n. 413 del 1991 e della legge n. 72 del 1983 - così come dichiarato dall'istante con documentazione integrativa - si evidenzia che, in considerazione della circostanza per cui il legame tra riserve di rivalutazione e vicende proprie degli elementi dell'attivo è venuto meno per decorrenza del c.d. periodo di sospensione degli effetti fiscali, è da ritenere che le citate riserve seguano il principio generale di attribuzione proporzionale rispetto al patrimonio netto trasferito o rimasto (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98).

Ciò in disaccordo con quanto affermato in istanza, con riferimento alle riserve di rivalutazione (dichiarate dall'istante in sospensione d'imposta) laddove si indicava la volontà di attribuire la stessa in misura proporzionale al valore dell'immobile attribuito (a ciascuna beneficiaria) e non *“in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste”*.

La scrivente ritiene, infine, di dover precisare preliminarmente che, ai fini fiscali, la composizione del patrimonio netto (che residua dopo la ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta) destinato a ciascuna società beneficiaria (e) dovrà rispecchiare, percentualmente, la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella scissa antecedentemente l'operazione di scissione; in altri termini, dal punto di vista fiscale, il patrimonio netto (residuo) attribuito a ciascuna società beneficiaria dovrà considerarsi formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scindenda e nelle medesime proporzioni (senza considerare nella proporzione le riserve in sospensione d'imposta già ricostituite dalla società beneficiaria).

Passando alla richiesta di parere ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, si rappresenta che, 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 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 dell'IRES, per il quale l'istante ha richiesto il parere della scrivente Agenzia, si osserva quanto segue.

Esula dall'analisi della presente istanza antiabuso e da un eventuale sindacato la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali e dei valori economici indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, le modalità di ripartizione del valore fiscale originario delle partecipazioni detenute dai soci a seguito dell'operazione di scissione, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione degli stessi.

La fattispecie di seguito analizzata consta in una scissione parziale proporzionale della società istante, partecipata dal signor *Beta* per il 97% e dalla signora *Gamma*, per il 3%, in favore di quattro neo società beneficiarie.

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 ad 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.

In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo

le ordinarie regole impositive vigenti al 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 e delle affermazioni dell'istante contenute nell'istanza di interpello e nella relativa documentazione integrativa, si ritiene che l'operazione di scissione parziale proporzionale in esame non comporti il conseguimento di alcun 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", risultando esclusivamente preordinata alla divisione nell'esercizio dell'attività immobiliare ovvero alla distinta gestione dell'attività di costruzione, compravendita, gestione (anche turistica) di immobili e aree immobiliari appartenenti a diverse tipologie (per natura, ubicazione geografica, target di clientela).

Rimane fermo che l'operazione di scissione dovrà essere 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.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente