

Attualità

La scissione parziale incassa l'assenso

15 Maggio 2006

Parere n. 10 deliberato il 12 aprile 2006

Thumbnail
Image not found or type unknown

Quello che ci accingiamo a commentare costituisce un parere "tipico" di contenuto favorevole alle attese del contribuente che, avvalendosi della procedura prevista dall'articolo 21 della legge n. 413 del 30 dicembre 1991, interpella il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive in merito a una scissione parziale.

L'articolazione delle argomentazioni sulle quali si fonda il dispositivo della declaratoria riassume principi e concetti sui quali si è, nel tempo, sedimentata la giurisprudenza dell'Organo consultivo, che ha voluto, nell'attività che lo ha impegnato come coreferente (intervendendo, in grado d'appello, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate, in primo grado, non risponda o, seppure lo faccia, non nel senso voluto dal richiedente) nella definizione delle soluzioni interpretative adottate dagli interpellanti, canonizzare i parametri sui quali può essere, a buon diritto, costruito un giudizio positivo.

Nel caso in esame, il problema sorge nell'individuare la compresenza delle condizioni previste dal legislatore dell'articolo 37-*bis* del Dpr n. 600/73 perché il comportamento fiscale che il contribuente intende adottare possa ritenersi opponibile all'Amministrazione finanziaria in fase accertativa. La norma antielusiva attribuisce, infatti, all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari conseguenti ad atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, posti in essere non in virtù di valide ragioni economiche, ma per aggirare obblighi o divieti tributari o per ottenere risparmi di imposte o indebiti rimborsi, utilizzando, a tal fine, una o più delle operazioni elencate al comma 3 del medesimo articolo 37-*bis*.

Il legislatore tributario ha censito determinate operazioni (tra cui le scissioni) che possono essere considerate fiscalmente elusive qualora siano poste in essere non in virtù di effettive esigenze

economiche ma al solo scopo di conseguire vantaggi di natura fiscale o per aggirare obblighi e divieti.

L'Agenzia delle entrate, nelle proprie risoluzioni in risposta agli interpelli con i quali è stata investita in prima battuta, e il Comitato consultivo, in seconda istanza, hanno destrutturato la formulazione cabalistica della norma.

In particolare, la direzione centrale Normativa e Contenzioso ha chiarito che l'elusività va ricercata in comportamenti (intesi come serie di atti, fatti e negozi posti in essere anche successivamente nel tempo) che siano:

- a. diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento
- b. tesi a perseguire un risparmio d'imposta disapprovato dal sistema
- c. privi di valide ragioni economiche.

All'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha aggiunto che le note di riconoscimento dell'elusione - assenza di valide ragioni economiche e indebito vantaggio fiscale - devono essere compresenti e oggettivamente accertate (in tal senso, *ex multis*, il parere del 23/12/2003).

Il Comitato ritiene che alla fattispecie non trovino applicazione i fattori di disconoscibilità dei vantaggi tributari conseguenti alla scelta proposta dall'interpellante.

Vediamo perché, passando attraverso l'esposizione dei fatti recata nell'istanza.

La società riferisce di essere proprietaria di un complesso industriale (che gestisce direttamente) diviso in due rami aziendali, ciascuno costituito da un distinto complesso di beni mobili e immobili organizzati con propria autonomia funzionale per l'esercizio di impresa che sarebbe strutturata in due rami d'azienda:

- a. ramo aziendale per l'attività di carpenteria e quanto altro connesso
- b. ramo aziendale per l'attività di zincatura e quanto altro connesso.

La società, fin dalla sua costituzione, è stata sempre costituita unicamente dai due soci fondatori, in quote uguali, e precisamente dall'attuale amministratore unico della società istante e dal fratello.

L'istante insiste nel proprio onere descrittivo rappresentando che i due rami aziendali, in questi ultimi anni, sono stati colpiti dalla generale crisi economica che si è tradotta in una sostanziale

sospensione della produzione carpenteria (caratterizzata dalla produzione di serre per l'agricoltura) e in un rallentamento di quella della zincatura.

Per il rilancio dei due rami d'azienda, gli amministratori avevano programmato e iniziato, di comune accordo, aggressive strategie aziendali, a partire da iniziali investimenti per impianti, macchinari e attrezzature industriali.

Il decesso di uno dei soci ha determinato l'attribuzione, per successione, come da regolare iscrizione sul libro dei soci, delle azioni del *de cuius*, pari al 50 per cento del capitale sociale, in parti uguali, ai figli, già tutti coadiuvanti attivamente nella gestione familiare dell'azienda, particolarmente nel ramo carpenteria.

La prematura dipartita del socio avrebbe prodotto, per conflitto generazionale tra il socio superstite (fratello del socio deceduto) e gli eredi di quest'ultimo, gravi divergenze in ordine alla gestione e alle programmate strategie aziendali, condizionandone i presupposti di efficienza e di economicità, al punto che l'attività del primo ramo (carpenteria) attualmente risulta ancora ferma, mentre l'attività del secondo ramo (zincatura) è in progressivo rallentamento, con una perdita di esercizio 2004 notevole.

Tali problemi rendono, oggi, indifferibile l'opportunità - sulla quale tutti i soci convengono - di procedere a una scissione parziale non proporzionale della società al fine di rilanciare le due attività.

In definitiva, tutti i soci hanno raggiunto l'accordo, nel pieno rispetto delle vigenti disposizioni civilistiche e fiscali (di cui agli articoli 2506, 2506-*bis*, 2506-*ter* e 2506-*quater* del codice civile, nonché dell'articolo 173 del Tuir), di porre in essere un'operazione di scissione parziale non proporzionale della società istante mediante costituzione di una nuova società a responsabilità limitata.

Alla detta società beneficiaria verrebbe assegnato il ramo aziendale relativo all'attività di carpenteria e quanto altro connesso, mentre alla società scissa rimarrebbe il secondo ramo aziendale relativo all'attività di zincatura e quanto altro connesso (e ciascun ramo con tutti gli elementi patrimoniali analiticamente descritti e valutati, di comune accordo, sarebbero trasferiti "a valori contabili e correnti", facendo salvo l'aggiornamento ex articolo 2501-*quater*, richiamato dall'articolo 2506-*ter*, 1° comma, c.c.).

L'istante dichiara che la scissione è progettata interamente a valori contabili fiscalmente riconosciuti, senza emersione di plusvalenze e minusvalenze di sorta, senza sottrazione alcuna al regime dei beni di impresa e, altresì, con specifica dichiarazione che i soci non intendono procedere alla cessione delle loro partecipazioni in entrambe le società.

Intanto, nelle more, per i raggiunti accordi, l'assemblea straordinaria dei soci ha deliberato la trasformazione (e aumento, per esigenze di divisibilità, del capitale sociale) della scindenda dall'attuale tipo di società per azioni in quello di società a responsabilità limitata, al fine di usufruire dell'ampio spazio dato da tutta la recente normativa su questo tipo di società all'autonomia dei soci, lasciando immutate la denominazione, la sede, la durata nonché, l'oggetto sociale.

La scissione voluta dall'interpellante rappresenta una scelta dettata dalle esigenze di carattere strategico emerse nella conduzione dell'impresa e rappresenterebbe il migliore deterrente alla situazione di dissidio esposta nell'interpello anche per il carattere fiscalmente neutrale che a essa viene attribuito dall'ordinamento tributario.

La completa neutralità fiscale dell'operazione di scissione è affermata nell'articolo 173 del Tuir, ai commi 1, 2 e 3. Infatti, nel comma 1 è stabilito che la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento; mentre il comma 2, primo periodo, ai fini della determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione, dispone che non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote a norma dell'articolo 2504-*novies* c.c.

Il principio di neutralità fiscale della scissione viene ribadito, nel comma 3 dello stesso articolo, anche in capo ai soci della scissa, per i quali il cambio tra le partecipazioni originariamente detenute nella scissa e quelle delle beneficiarie non costituisce né ipotesi di realizzo/distribuzione di plusvalenze/minusvalenze, né ipotesi di conseguimento di ricavi, a eccezione del caso in cui si configuri un reddito per la percezione di un conguaglio in denaro.

Sul punto, il Comitato, con orientamento costante, si è espresso precisando che la scissione è operazione fiscalmente neutrale e, quindi, fisiologicamente non elusiva, soprattutto nel caso in cui - come quello in esame - il trasferimento del ramo di azienda alla società beneficiaria avverrà con continuità dei valori fiscali, senza sottrazione di plusvalenze alla tassazione, in quanto la continuazione dell'attività imprenditoriale da parte della scissa e la cessione degli immobili alla società costituenda, non comporta sottrazione, al regime d'impresa degli immobili, ma continuazione del loro utilizzo come beni strumentali (parere n. 16 del 20/10/2003).

Nel caso prospettato dall'istante, la neutralità fiscale dell'operazione di scissione parziale trova conferma sia nel fatto che il trasferimento del ramo di azienda dalla scissa alla beneficiaria avverrebbe a valori di libro, cioè rispettando la continuità nei valori fiscalmente riconosciuti sia

nella circostanza che l'operazione non darebbe luogo ad avanzi o disavanzi (da scissione).

La mancata previsione, in capo al socio unico della scissa, di alcun conguaglio in danaro, realizzerebbe, anche in capo a quest'ultimo, la piena neutralità fiscale dell'operazione, secondo quanto prescritto dal citato articolo 173, comma 3, del Tuir.

Ancora, l'istante sottolinea che la prospettata operazione di scissione parziale non determinerebbe una fuoriuscita di beni dalla sfera imprenditoriale, in quanto il ramo d'azienda che esce dal patrimonio della scissa sarà attribuito a una società di capitali di nuova costituzione (beneficiaria), e gli eredi, già soci della scissa, a cui saranno attribuite le partecipazioni in detta società beneficiaria, si impegnerebbero a non alienare a terzi le medesime partecipazioni.

A quanto già illustrato, va aggiunto che il disegno sembra supportato da valide ragioni economiche ravvisabili nelle finalità di carattere strategico che l'operazione si prefigge, quali la razionalizzazione dell'organizzazione e della gestione dell'impresa attraverso la separazione tra l'attività di carpenteria e quella di zincatura.

Ciò consentirebbe ai due gruppi di soci di sviluppare strategie imprenditoriali completamente autonome, consentendo un rilancio delle due suddette attività.

Infatti, con la progettata scissione, viene eliminata la grave e compromettente situazione di dissidio tra i due gruppi di soci, consentendo, grazie alla separata autonomia giuridica (e, quindi, di rischi e di responsabilità, da una parte, degli eredi e, dall'altra, del socio superstite), separate diversificazioni (anche in relazione alle proprie competenze e alle risorse finanziarie disponibili) di interventi di ristrutturazione e di strategie al fine di riprendere la piena ed effettiva operatività di ciascun ramo, con prospettiva anche di valorizzarne la potenzialità di crescita e di redditività.

Le positività deponenti per l'assoluzione del progetto vengono dal Comitato, comunque, mitigate nella nota clausola di salvaguardia che suggella il dispositivo.

Si afferma, infatti, che l'operazione di scissione prospettata, nel caso in cui venga realizzata nei modi illustrati, non presenti aspetti di elusività, a condizione che non sia preordinata alla successiva vendita delle partecipazioni delle società beneficiarie o, comunque, a privare di operatività le imprese partecipi della complessiva riorganizzazione aziendale. In tali ipotesi, infatti, l'iniziativa delineata risulterebbe priva di valide ragioni economiche e diretta a conseguire un indebito vantaggio fiscale, in quanto realizzato attraverso l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

di

Antonina Giordano