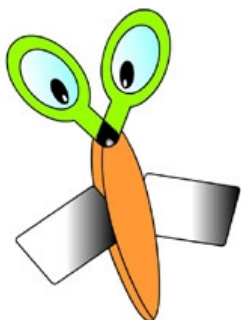


Analisi e commenti

La riforma del sistema tributario (5): la scissione delle società - 1

12 Luglio 2003

Aspetti generali. La normativa fiscale vigente. Conseguenze fiscali per i soci. Successione nelle posizioni soggettive e negli obblighi strumentali. Costi fiscalmente riconosciuti. Fondi in sospensione d'imposta. Perdite fiscali



Anche la disciplina della scissione delle società, analogamente a quanto accaduto per le norme riguardanti le altre operazioni straordinarie, è stata oggetto di revisione in sede di riforma del diritto societario intervenuta con il Dlgs 17 gennaio 2003, n. 6, pubblicato come supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 2003.

La riformata disciplina delle scissioni, che sarà in vigore a partire dal 1° gennaio 2004, dispone, in sintesi:

- che con la scissione una società assegna:
 - l'intero patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione (scissione totale)
 - (ovvero) parte del suo patrimonio, in tal caso anche a una sola società (scissione parziale)
 - e le relative azioni o quote ai suoi soci;
- è inoltre consentito un conguaglio in danaro, purché non superiore al dieci per cento del valore nominale delle azioni o quote attribuite;
- è consentito anche che, per consenso unanime, ad alcuni soci non vengano distribuite azioni di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni della società scissa;

- quest'ultima può, con la scissione:
 - attuare il proprio scioglimento senza liquidazione;
 - (ovvero) continuare la propria attività;
- la partecipazione alla scissione non è consentita alle società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell'attivo (articolo 2506 del nuovo codice civile)
- l'obbligo, per gli organi amministrativi delle società partecipanti alla scissione, di redigere un progetto dal quale devono risultare i dati indicati nell'articolo 2501-ter, I comma, nonché l'esatta descrizione degli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie e dell'eventuale conguaglio in danaro; tale progetto può disporre un'attribuzione delle partecipazioni ai soci non proporzionale alla loro quota di partecipazione originaria, nel qual caso esso deve prevedere il diritto dei soci che non approvino la scissione di far acquistare le proprie partecipazioni per un corrispettivo determinato alla stregua dei criteri previsti per il recesso, indicando coloro a cui carico è posto l'obbligo di acquisto (articolo 2506-bis)
- l'obbligo, per gli organi amministrativi delle società partecipanti alla scissione, di redigere la situazione patrimoniale e la relazione illustrativa ai sensi degli articoli 2501-quater e 2501-quinquies. Detta relazione deve illustrare i criteri di distribuzione delle azioni o quote e deve indicare il valore effettivo del patrimonio netto assegnato alle società beneficiarie e di quello che eventualmente rimanga nella società scissa; sono applicabili anche alla scissione gli articoli 2501-septies, 2502, 2502-bis, 2503, 2503-bis, 2504, 2504-ter, 2504-quater, 2505-bis e 2505-ter. Tutti i riferimenti alla fusione contenuti in detti articoli s'intendono riferiti anche alla scissione (articolo 2506-ter)
- quanto agli effetti dell'operazione, la previsione che essi datano dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie. Può essere stabilita una data successiva, tranne che nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove. Qualunque società beneficiaria può effettuare gli adempimenti pubblicitari relativi alla società scissa. Ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto a essa assegnato o rimasto, dei debiti non soddisfatti della società scissa (articolo 2506-quater).

La recente approvazione della legge delega n. 80 del 2003, di riforma del sistema fiscale statale, si riflette anche sulla disciplina tributaria delle fusioni; in relazione allo "schema" di nuovo testo unico delle imposte sui redditi, pubblicato sui siti istituzionali del ministero dell'Economia e delle Finanze, si potrà quindi effettuare un raffronto tra l'attuale articolo 123 del Tuir e l'articolo 174 del testo proposto, evidenziando i punti cruciali della futura normativa.

La scissione delle società: aspetti generali

La scissione può essere:

- totale, con l'estinzione della società scissa
- parziale, nella quale la società scissa rimane in vita ma deve ridurre il proprio patrimonio netto in misura corrispondente ai valori trasferiti alla società beneficiaria (o alle società beneficiarie).

Se vi è scissione parziale, la riduzione del capitale sociale si rende necessaria solo quando il trasferimento intacca il capitale sociale, e non nel caso in cui una società per azioni si scindesse trasferendo una parte del patrimonio che incide solo sugli utili distribuibili e sulle riserve disponibili, evitando qualsiasi riduzione del capitale sociale.

Nella scissione, i soci delle beneficiarie possono essere differenti da quella della società scissa. L'operazione può essere quindi finalizzata a ottenere un diverso raggruppamento dei soci che originariamente formavano la compagine sociale della scissa.

Mentre il previgente articolo 2504-*septies*, II comma, del codice civile, non consentiva alle società sottoposte a procedure concorsuali e a quelle che, in liquidazione, avessero iniziato la distribuzione dell'attivo, di partecipare alla scissione, la formulazione dell'attuale articolo 2506 riformato esclude le sole società in liquidazione, alle stesse condizioni sopra richiamate.

La normativa fiscale vigente in materia di scissioni societarie

Ai sensi dell'attuale articolo 123-*bis* del Tuir, la scissione totale o parziale di una società in altre società, preesistenti o di nuova costituzione, non determina né il realizzo, né la distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento. Le plusvalenze e le minusvalenze risultanti dai progetti di scissione redatti a norma dell'articolo 2504-*octies* del codice civile (attuale articolo 2506-*bis*) o dalle situazioni patrimoniali redatte a norma dell'articolo 2504-*novies* (attuale articolo 2506-*ter*) non si considerano iscritte in bilancio.

Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo di concambio o di annullamento.

In tale ultima ipotesi, non concorrono a formare il reddito di ciascuna società beneficiaria le plusvalenze iscritte in bilancio fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società scisse annullate e il valore contabile della corrispondente quota del patrimonio netto della società stessa.

Conseguenze fiscali per i soci

Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce realizzo, né distribuzione, di plusvalenze o di minusvalenze, né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva - in caso di conguaglio - l'applicazione dell'articolo 44, III comma, del Tuir ("*Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate. Il credito di imposta di cui all'articolo 14 spetta limitatamente alla parte dell'utile proporzionalmente corrispondente alle riserve, diverse da quelle indicate nel comma 1, anche se imputate a capitale. Resta ferma l'applicazione delle ritenute alla fonte sulle riserve, anche se imputate a capitale, diverse da quelle indicate nel comma 1, attribuite ai soci in dipendenza delle predette operazioni*").

Successione nelle posizioni soggettive e negli obblighi strumentali

Dalla data in cui la scissione ha effetto, le posizioni soggettive della società scissa, compresa quella indicata nell'articolo 54, IV comma ("*le plusvalenze realizzate..., concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni..., in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, la disposizione del periodo precedente si applica per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquistati in data più recente*") e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti:

- alle beneficiarie
- (e, in caso di scissione parziale), alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che si tratti di posizioni soggettive connesse specificamente o per insieme agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari.

Gli obblighi di versamento degli acconti relativi sia alle imposte proprie sia alle ritenute sui redditi altrui:

- in caso di scissione parziale, restano in capo alla società scissa
- in caso di scissione totale, si trasferiscono alle società beneficiarie in relazione alle quote di patrimonio netto proporzionalmente imputabile a ciascuna di esse.

Il valore fiscalmente riconosciuto dei fondi di accantonamento della società scissa si considera già dedotto:

- dalle beneficiarie
- (oltre che, in caso di scissione parziale) dalla scissa medesima, per importi proporzionali alle quote in cui risultano attribuiti gli elementi del patrimonio ai quali, specificamente o per insiemi, si riferiscono le norme tributarie che disciplinano il valore stesso.

Se la scissione non ha effetto retroattivo, il fondo di cui all'articolo 72 ("accantonamenti per rischi di cambio") è imputato proporzionalmente ai rischi di cambio esistenti nel giorno in cui ha effetto la scissione. Se non è possibile correlare il valore dei fondi a tali elementi, l'attribuzione proporzionale è effettuata sulla base delle quote di patrimonio netto attribuite alle beneficiarie.

Se gli effetti della scissione sono fatti retroagire, per i beni di cui agli articoli 59 (rimanenze finali) e 61 (titoli), le disposizioni riguardanti la successione nelle posizioni giuridiche e negli obblighi strumentali si applicano sommando proporzionalmente le voci individuate per periodo di formazione in capo alla società scissa all'inizio del periodo d'imposta alle corrispondenti voci, se esistenti, all'inizio del periodo medesimo presso le società beneficiarie.

Costi fiscalmente riconosciuti

In caso di scissione:

- parziale
- (o) non retroattiva

in società preesistente, i costi fiscalmente riconosciuti si assumono nella misura risultante alla data in cui ha effetto la scissione.

In particolare:

- le rimanenze e i titoli ricevuti da ciascuna beneficiaria si presumono, in proporzione alle quantità rispettivamente ricevute, provenienti proporzionalmente:
 - dalle voci delle esistenze iniziali, distinte per esercizio di formazione, della società scissa;
 - (e) dall'eventuale eccedenza formatasi nel periodo d'imposta fino alla data in cui la scissione ha effetto;

- le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali e le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, relative ai beni trasferiti, vanno ragguagliate alla durata dell'utilizzo dei beni medesimi da parte della scissa e delle beneficiarie; tale criterio è applicabile anche alle spese relative a più esercizi e agli accantonamenti.

Fondi in sospensione d'imposta

I fondi in sospensione d'imposta iscritti nell'ultimo bilancio della scissa devono essere ricostituiti dalle beneficiarie secondo le quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Se vi è scissione parziale, i fondi della scissa vanno ridotti in corrispondenza.

Se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della scissa, i fondi vanno ricostituiti dalle beneficiarie che acquisiscono tali elementi.

Nei riguardi della beneficiaria che abbia omesso la ricostituzione sono applicate, per le rispettive quote, le disposizioni valevoli per le fusioni ai sensi dell'articolo 123, IV comma, per la società incorporante o risultante dalla fusione (*"i fondi in sospensione di imposta iscritti nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel suo bilancio. Questa disposizione non si applica per i fondi tassabili solo in caso di distribuzione i quali, se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre, concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante in caso di distribuzione dell'avanzo o di riduzione del capitale per esuberanza; quelli che anteriormente alla fusione sono stati imputati al capitale delle società fuse o incorporate si intendono trasferiti nel capitale della società risultante dalla fusione o incorporante e concorrono a formare il reddito in caso di riduzione del capitale per esuberanza"*).

Perdite fiscali

Le perdite fiscali della scissa sono attribuite in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, alle seguenti condizioni e limiti ripresi dall'articolo 123, V comma:

Le perdite delle società che partecipano alla scissione, compresa la società beneficiaria, possono essere portate in diminuzione del reddito della società beneficiaria per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale prescritta dal codice civile, senza tenere conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili,

relativo all'esercizio precedente a quello in cui la scissione è stata deliberata, risultino:

- un ammontare di ricavi
- (e) un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla beneficiaria o da altra società partecipante alla scissione, la perdita non è ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha a essa cedute dopo l'esercizio al quale la perdita è riferita e prima dell'atto di scissione, e delle plusvalenze iscritte nel bilancio della beneficiaria.

La seconda e ultima parte dell'articolo sarà pubblicata venerdì 18 luglio

di

Fabio Carriolo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/riforma-del-sistema-tributario-5-scissione-delle-societa-1>