

Prassi - AGENZIA DELLE ENTRATE - Risposta 25 marzo 2019, n. 87

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 totale non proporzionale di una società in nome collettivo in favore di due società a responsabilità limitata di nuova costituzione

Quesito

La società istante "ALFA DI TIZIO, CAIO & C. S.N.C." (di seguito, ALFA) propone interpello per chiedere se l'operazione di scissione societaria di seguito rappresentata costituisca una fattispecie di abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000.

Al riguardo, è rappresentato che la suddetta società (ALFA) è proprietaria di un ramo d'azienda avente per oggetto l'esercizio dell'attività di ristorazione concesso in affitto (d'azienda) alla società "BETA S.N.C. DI TIZIO & C." (di seguito, BETA), la cui compagine sociale è composta da TIZIO, titolare di una quota di partecipazione pari al 67% dei conferimenti, e da SEMPRONIO, titolare di una quota di partecipazione pari al 33% dei conferimenti.

La stessa società è, inoltre, proprietaria di un altro ramo d'azienda avente per oggetto l'esercizio dell'attività di ristorazione concesso in affitto (d'azienda) alla società "GAMMA S.R.L." (di seguito, GAMMA).

ALFA è, altresì, proprietaria dei seguenti immobili:

- n. 1 magazzino a uso deposito;
- n. 2 autorimesse;
- n. 5 immobili a uso commerciale.

La società istante, inizialmente costituita in forma di società di fatto e successivamente trasformata in società in nome collettivo, è partecipata, attualmente, dai signori CAIO e TIZIO, titolari ognuno di una quota di partecipazione pari al 50% dell'ammontare totale dei conferimenti.

Il signor CAIO è, inoltre, socio accomandante della società in accomandita semplice "Ristorante T di CAIO e C.", con la quale viene gestita l'omonima azienda avente a oggetto l'attività di ristorazione. L'istante precisa che, negli ultimi anni, "non condividendo una visione comune sul futuro aziendale, sono sorti gravi dissidi tra i signori CAIO e TIZIO, i quali hanno trovato notevolissime difficoltà nell'individuare un accordo su più questioni, e la gestione della società è entrata in una fase di preoccupante stallo"; di fatto, tali dissidi sono sfociati in diversi procedimenti giudiziari (meglio dettagliati in istanza), che hanno visto come parti contendenti proprio i predetti soci di ALFA.

Al fine di risolvere la suddetta conflittualità, i soci hanno raggiunto un accordo sull'opportunità di procedere a una scissione totale non proporzionale di ALFA, mediante costituzione di due nuove società beneficiarie a responsabilità limitata.

Alla prima società beneficiaria verrebbero assegnati:

- il ramo d'azienda avente a oggetto l'esercizio dell'attività di ristorante concesso in affitto alla società BETA;

- il magazzino a uso deposito;
- le due autorimesse;
- un immobile a uso commerciale.

Alla seconda società beneficiaria verrebbero assegnati:

- il ramo d'azienda avente per oggetto l'esercizio dell'attività di ristorazione concesso in affitto alla società GAMMA;
- quattro immobili a uso commerciale.

Le quote totalitarie delle società a responsabilità limitata beneficiarie della scissione verrebbero attribuite, rispettivamente, ai signori TIZIO e CAIO, che diventerebbero soci unici delle predette società di nuova costituzione.

L'istante rappresenta che sarebbe intenzione della società beneficiaria, le cui quote verrebbero assegnate a TIZIO, di procedere in futuro, eventualmente, a una fusione con la società BETA (di proprietà dello stesso TIZIO e di SEMPRONIO), "ai fini di una razionalizzazione societaria e anche per un maggior sviluppo dell'attività del ristorante nell'adiacente immobile commerciale, inoltre sarebbe funzionale e agevole l'utilizzo del magazzino per il deposito di alimenti e di attrezzature e le due autorimesse per il parcheggio del personale".

La società beneficiaria di proprietà di CAIO potrebbe in futuro, eventualmente, procedere alla fusione con la società "Ristorante T di CAIO e C.", anche con un eventuale maggiore coinvolgimento degli attuali collaboratori e familiari del signor CAIO; sarebbe, inoltre, intenzione di quest'ultimo, anche nell'ambito di un prospettico passaggio generazionale, sviluppare l'attività di ristorazione mediante sinergie tra il ramo d'azienda attualmente concesso in affitto alla società GAMMA e l'azienda "Ristorante T di CAIO e C.", condotta dalla famiglia di CAIO.

Ciò nondimeno, viene chiesto alla scrivente "di esprimersi esclusivamente sull'operazione di scissione totale non proporzionale della società ALFA s.n.c., escludendo tutte le eventuali paventate operazioni successive (ovvero le operazioni di fusione, ingresso di nuovi soci, ecc.) che, al momento, sono solo ipotetiche ed in ogni caso, sarebbero oggetto di eventuali ulteriori istanze di interpello".

Con la descritta operazione di scissione "si intende riprendere, grazie alla separata autonomia giuridica, la piena ed effettiva operatività dei due rami d'azienda e l'efficacia e proficuità della loro gestione".

L'istante dichiara che la scissione prospettata "sarà effettuata interamente a valori contabili fiscalmente riconosciuti, senza emersione di plusvalenze e minusvalenze rilevanti e senza conguagli in denaro, con specifica dichiarazione che i soci non intendono cedere, nel periodo immediatamente successivo alla scissione, le loro quote di partecipazione in entrambe le società, se non a famigliari".

Con documentazione integrativa pervenuta su richiesta della scrivente, l'istante precisa, ulteriormente, che:

- in merito al procedimento di scissione, gli amministratori hanno redatto la bozza del progetto di scissione, che non risulta, attualmente, depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese; i soci sono, inoltre, concordi nell'esonerare l'organo amministrativo dalla predisposizione della situazione patrimoniale e della relazione illustrativa di scissione, nonché della relazione degli esperti, ai sensi dell'articolo 2506-ter del codice civile;
- è stata richiesta la redazione della perizia di stima da parte dell'esperto ai sensi dell'articolo 2465 del codice civile, trattandosi di scissione di società di persone in favore di società (beneficiarie) a responsabilità limitata;

dall'esame della medesima (prodotta in bozza e allegata alla memoria integrativa) emergerebbe che la partecipazione totalitaria che ciascun socio riceverebbe nella rispettiva società beneficiaria rispecchierebbe, in termini economici, il valore della quota originariamente detenuta nella società scissa (gli elementi patrimoniali che verrebbero attribuiti, rispettivamente, alle due società beneficiarie della scissione avrebbero, infatti, il medesimo valore effettivo);

- la contabilizzazione dell'operazione rappresentata (cfr. bozza del progetto di scissione, allegato alla memoria integrativa) darebbe luogo, in capo a entrambe le società beneficiarie di nuova costituzione, a un avanzo di scissione; lo stesso avanzo verrebbe utilizzato, dal punto di vista contabile, per ricostituire proporzionalmente le riserve esistenti in capo alla società scissa;

- il patrimonio netto di ALFA risulta, ai fini fiscali, costituito da:

capitale sociale, riserva di capitale e utile dell'esercizio; la riserva di capitale trae origine da un aumento di capitale a pagamento, mediante conferimento di immobile; non viene evidenziata la presenza di riserve in sospensione d'imposta;

- con riferimento alla eventuale volontà da parte delle società beneficiarie di nuova costituzione di ricorrere, nel rispetto dei presupposti di legge, ai vigenti regimi di imposizione sostitutiva, al fine di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori relativi agli elementi patrimoniali assegnati per effetto dell'operazione di scissione prospettata, "non si ravvisa la volontà delle parti di procedere alla rivalutazione dei beni";

- con riferimento ai valori fiscali delle partecipazioni detenute nella società istante, i soci persone fisiche, nel corso degli anni, "non hanno mai optato per la rivalutazione delle partecipazioni";

- in merito agli immobili di proprietà della società istante, gli stessi sono, attualmente, oggetto di contratti di locazione a uso commerciale stipulati con soggetti terzi, eccezion fatta per BETA, riconducibile al socio TIZIO.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede, con riferimento al comparto delle imposte dirette (IRPEF/IRES), il parere dell'Agenzia delle entrate in merito alla legittimità fiscale, ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000, dell'operazione di scissione totale non proporzionale prospettata.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che l'operazione di scissione totale non proporzionale rappresentata "non configuri abuso del diritto in quanto sorretta da valide ragioni economiche e non rivolta all'aggiramento di norme tributarie".

L'operazione in esame "non è preordinata alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche", essendo l'unico intento dei soci stessi quello di "interrompere i litigi giudiziari" e "poter proseguire separatamente l'esercizio dell'attività di impresa".

In altri termini, l'operazione di scissione prospettata sarebbe giustificata "dall'esigenza di superare le divergenze manifestatesi tra i soci e comprovate dalle annose questioni giudiziarie" e di "garantire una migliore e più proficua gestione delle due nuove società separando le due aziende e il correlato compendio immobiliare ad uso commerciale, scevre da vincoli reciproci".

Parere dell'agenzia delle entrate

Per le ragioni che di seguito si andranno a esporre, si ritiene che la scissione totale non proporzionale 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.

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.

In relazione al comparto delle imposte dirette (IRPEF e IRES), si osserva quanto segue.

In via preliminare, 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 rispetto ai valori economici delle partecipazioni originariamente detenute da ciascuno di essi nella società scissa, che determinasse un'attribuzione patrimoniale in favore di un socio rispetto all'altro, rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Esula, inoltre, dall'analisi della scrivente la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali e dei valori economici indicati in istanza e nei vari allegati prodotti dal contribuente, per i quali rimangono, altresì, fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, la fattispecie oggetto dell'esame antiabuso consta di una scissione totale non proporzionale della società istante (ALFA) a favore di due società beneficiarie di nuova costituzione, aventi forma giuridica diversa da quella della società scissa, a ciascuna delle quali verrebbe assegnata una parte del patrimonio della società scissa, composto, principalmente, da due rami d'azienda affittati (per l'esercizio dell'attività di ristorazione) e da alcuni beni immobili (oggetto di contratti di locazione a uso commerciale); per effetto della predetta operazione straordinaria, la totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale di ciascuna società beneficiaria verrebbero assegnate, rispettivamente, a ciascuno degli attuali (due) soci della società scissa.

Nel merito, si evidenzia che, 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 a una o più società beneficiarie - che non usufruiscono 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 attribuiti alla/e società beneficiaria/e, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni medesimi fuoriusciranno dal regime 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 nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della relativa documentazione integrativa sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, si ritiene che l'operazione di scissione societaria prospettata non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scissione totale non proporzionale in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica finalizzata a consentire agli attuali soci di ALFA di proseguire separatamente l'attività di locazione immobiliare (riferita, altresì, ai due rami d'azienda affittati a soggetti operanti nel settore della ristorazione).

Rimane fermo che l'operazione di scissione dovrà essere effettuata nel rispetto delle prescrizioni normative contenute nell'articolo 173 del TUIR, nonché, ove compatibili, di quelle contenute nell'articolo 170 (trattandosi di una scissione che, relativamente alla quota parte di patrimonio assegnata a ciascuna società beneficiaria, importa, contestualmente, una trasformazione "omogenea progressiva"), 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 istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti e/o negozi a esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.