

Operazione di riorganizzazione aziendale e abuso del diritto ai fini fiscali

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 27 Aprile 2021

L'Agenzia delle entrate procede ad illustrare la disciplina dell'abuso del diritto ai fini delle imposte sui redditi e imposte indirette - IVA e registro - di un'operazione di riorganizzazione aziendale.

Abuso del diritto nella riorganizzazione aziendale

Ai fini IVA, le operazioni aziendali di natura straordinaria non devono essere, di fatto, volte alla mera assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di mero godimento non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma al contrario occorre si caratterizzino come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività d'impresa da parte delle società beneficiarie della scissione.

In particolare, l'Agenzia delle entrate procede ad illustrare la disciplina dell'abuso del diritto ai fini delle imposte sui redditi, imposte indirette IVA e registro di un'operazione di riorganizzazione aziendale.



Ai fini della Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria

deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

- a. la realizzazione di un 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;

- b. l'assenza di sostanza economica; dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti infatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
- c. l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale.

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Come evidenzia l'Agenzia, il legislatore ha poi chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

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 dell'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.

L'analisi del caso di specie posto all'attenzione delle Entrate con l'interpello

L'Agenzia, per il caso di specie, procede prioritariamente alla verifica della possibilità di effettuare la valutazione anti abuso richiesta e, in caso affermativo, alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo - l'indebito vantaggio fiscale – in assenza del quale l'analisi antiabusiva deve intendersi terminata.

Diversamente, al riscontro della presenza di indebito vantaggio, proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito).

Infine, solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione Finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali.

Nel caso in esame, viene evidenziato che l'operazione di scissione è finalizzata a consentire alla società di concentrarsi nella commercializzazione dei prodotti vinicoli e nel coordinamento tecnico e gestionale delle partecipate operanti nella produzione agricola vitivinicola, trasferendo quelle attività non rientranti nel suo core business.

Aspetti ai fini delle imposte sui redditi

Il passaggio del patrimonio alla società beneficiaria Alfa SRL, che avviene in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, non determina alcuna fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario dei beni d'impresa.

Come evidenziato dall'istante, infatti, il disegno riorganizzativo mira a fare della beneficiaria una holding di gestione attiva delle partecipazioni ricevute senza che si verifichi, peraltro, una divisione di asset fra i soci persone fisiche.

La società beneficiaria, inoltre, al pari della scissa non usufruisce di alcun sistema di tassazione agevolato e si atterrà alle disposizioni previste dall'articolo 173 del TUIR in merito alla ricostituzione dei vincoli fiscali.

La scissione, peraltro, non determinerà alcun rapporto di concambio né assegnazione di nuove quote della beneficiaria ai soci della scissa, essendo la beneficiaria controllante totalitaria della scissa.

In tale contesto, ai fini delle imposte sui redditi, l'Agenzia delle entrate è del parere che l'operazione non configuri alcun vantaggio fiscale indebito e, di conseguenza, non rientri tra le operazioni abusive (di cui al comma 1, dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212).

Analisi dal lato IVA

Dal punto di vista del regime IVA applicabile, l'Amministrazione finanziaria fa presente che la lettera f), dell'articolo 2, terzo comma, del Dpr del 1972, n. 633 esclude dal campo di applicazione del tributo i passaggi di beni indipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società.

In particolare, deve trattarsi di beni trasferiti non semplicemente in occasione di una data operazione di ristrutturazione aziendale, ma in modo funzionale alla medesima operazione.

Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

Ciò posto, riguardo al caso in esame, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, ai fini IVA, occorre che le descritte operazioni non siano, di fatto, volte alla mera assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di mero godimento, non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma al contrario si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività d'impresa da parte delle società beneficiarie della scissione.

Circostanza, questa, ricorrente sulla base di quanto affermato dalla Istante.

Viene, infine, rimarcato che l'articolo 19-bis 2, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, obbliga le società beneficiarie della scissione ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

La norma citata dispone, infatti, che se i beni ammortizzabili sono acquisiti indipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commiprecedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistatidalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissao dal soggetto cedente o conferente.

I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche.

L'imposta di registro

Riguardo all'imposta di registro, l'Agenzia delle entrate afferma che la complessiva operazione posta in essere dall'istante non costituisce 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.

Al riguardo, viene osservato che le operazioni di scissione, come quelle di fusione, il conferimento di azienda o di ramo d'azienda sono sottoposte a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, rispettivamente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera a), n.3) e lettera b),
della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. del TUR.

(Agenzia delle entrate, [risposta 282 del 23 aprile 2021](#))

NdR: Potrebbe interessarti anche... [Scissione societaria non abuso del diritto](#)

A cura di Vincenzo D'Andò

Martedì 27 aprile 2021

Informazioni tratte dal [Diario Quotidiano di Commercialista Telematico](#)