

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 22/03/2007 n. 58

Oggetto:

Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 21, comma 9, legge 30 dicembre 1991 n. 413 - Operazione di scissione parziale proporzionale.

Testo:

La societa' "ALFA Srl" ha inviato alla scrivente, per il tramite della Direzione Regionale competente, un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 21, comma 9, legge n. 413 del 30 dicembre 1991, relativa ad un'operazione di scissione parziale proporzionale.

FATTISPECIE RAPPRESENTATA

La societa' istante "ALFA Srl" esercita attivita' di acquisto, vendita e noleggio di palancole, attrezzature per infissione ed estrazione, attrezzature per l'attivita' edile in genere, nonche' attivita' di esecuzione di lavori di palificazione, palancolati, escavazioni e lavori connessi, di terra, demolizioni stradali, acquedotti, fognature, opere di difesa e sistemazione idraulica, impianti di depurazione e tecnologici. Nell'oggetto sociale rientra anche l'attivita' di "costruzione, compravendita e lottizzazione di immobili e locazione degli stessi", nonche' di "costruzione, compravendita e gestione di impianti sportivi".

La compagine sociale risulta costituita da quattro soci, persone fisiche, con le seguenti quote di partecipazione al capitale sociale (pari ad Euro 50.000): il socio "A" con una quota di Euro 27.000 (pari al 54%), il socio "B" con una quota di Euro 13.000 (pari al 26%), il socio "C" con una quota di Euro 5.000 (pari al 10%), il socio "D" con una quota di Euro 5.000 (pari al 10%). I soci "B", "C" e "D" sono figli legittimi del socio "A".

La stessa societa' e' proprietaria di un terreno edificabile, di due fabbricati strumentali (categorie D/7 e D/1), di un garage (categoria C/6), di tre fabbricati ad uso civile (categoria A/3) con due garage di pertinenza (categoria C/6), ed inoltre detiene, mediante contratto di leasing, un fabbricato (categoria D/7), che concede in sublocazione a terzi.

Cio' premesso, il socio "A" intenderebbe donare al socio "B", come ricompensa per l'impegno profuso nell'attivita' aziendale, la nuda proprieta' del 9,15% delle quote di partecipazione al capitale sociale, mantenendone l'usufrutto e conservando la piena proprieta' del restante 44,85%.

La societa' istante procederebbe, successivamente, ad effettuare una scissione parziale proporzionale, mediante attribuzione del patrimonio immobiliare (e dei fondi di ammortamento relativi agli immobili trasferiti) e del contratto di leasing immobiliare in corso ad una societa' beneficiaria di nuova costituzione, avente forma giuridica di societa' a responsabilita' limitata, i cui soci (persone fisiche) saranno gli stessi di ALFA Srl, con le medesime percentuali di partecipazione al capitale sociale. La scissione avverra' a valori contabili e con continuita' di valori fiscali.

La societa' beneficiaria, quindi, concederebbe in locazione, a prezzi di mercato, i due fabbricati strumentali (capannoni) alla societa' scissa, ed in sublocazione a terzi, sempre a prezzi di mercato, l'immobile detenuto in leasing.

Nei dieci anni successivi la data di realizzazione dell'operazione, e comunque non prima di quattro/cinque anni, il socio "A", inoltre, intenderebbe, dapprima, trasferire al socio "B" anche il diritto di usufrutto sulla suddetta quota (9,15%), ed in seguito donare in parti uguali ai tre figli (soci "B", "C" e "D") le restanti quote (44,85%) di partecipazione al capitale della societa' scissa e della societa'

beneficiaria.

Al riguardo, l'istante ha prospettato la seguente

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

La scissione societaria oggetto della presente istanza di interpello "non risulta finalizzata al compimento di atti, fatti o negozi che possano concretizzare complessivamente un disegno elusivo" ed e' sorretta, invece, da valide ragioni economiche, consistenti nella necessita' di consentire, da un lato, l'effettiva concentrazione in capo alla societa' scissa dell'attivita' commerciale caratteristica e, dall'altro, l'ottimizzazione della gestione del patrimonio immobiliare trasferito alla beneficiaria, secondo logiche imprenditoriali proprie dello specifico settore di attivita'.

L'operazione in esame, inoltre, "non e' preordinata al trasferimento a terzi delle partecipazioni sociali nella societa' beneficiaria, ne' alla liquidazione di queste".

La donazione da parte del socio "A" al socio "B" del diritto di usufrutto sul 9,15% del capitale sociale della societa' scissa e della societa' beneficiaria, e la successiva donazione, da parte dello stesso socio "A", delle restanti quote (44,85%) di partecipazione al capitale sociale delle societa' risultanti dall'operazione in oggetto, in parti uguali, ai tre figli, "non concretizzano un disegno elusivo" e "non sono dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte altrimenti indebite", ma hanno unicamente lo scopo di permettere al socio "A" di distribuire "come ritiene piu' giusto" le proprie quote ai tre figli, nell'ottica di un ricambio generazionale necessario a garantire la continuita' nella gestione dell'azienda.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base al disposto dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alcuni atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, sono, a certe condizioni, inopponibili all'amministrazione finanziaria, la quale ha il potere di disconoscere i vantaggi che ne derivano.

Affinche' un'operazione possa configurarsi come elusiva e' necessario che:

1. rientri in una o piu' delle fattispecie indicate al terzo comma dello stesso articolo 37-bis;
2. sia diretta ad aggirare gli obblighi o i divieti previsti dall'ordinamento;
3. sia tesa a perseguire un risparmio d'imposta disapprovato dal sistema;
4. sia priva di valide ragioni economiche.

In riferimento all'istanza in esame, si esprime il seguente parere.

Occorre innanzitutto sottolineare che l'operazione di scissione parziale proporzionale, singolarmente esaminata, e' fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, e di per se' non elusiva, dato che il trasferimento del patrimonio immobiliare, con continuita' di valori fiscali, a favore di una societa' beneficiaria di nuova costituzione non comporta alcuna sottrazione di tali attivita' al regime ordinario dei beni d'impresa.

In particolare, i plusvalori relativi al ramo immobiliare trasferito dalla societa' scissa alla societa' beneficiaria, resi provvisoriamente latenti dall'operazione in questione, concorreranno a formare il reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui gli stessi immobili verranno ceduti o assegnati ai soci.

L'operazione di scissione potrebbe assumere, invece, valenza elusiva qualora fosse preordinata alla successiva cessione delle quote della societa' scissa o della societa' beneficiaria, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di "primo grado" (il ramo aziendale ovvero gli immobili) ai beni di "secondo grado" (le partecipazioni), soggetti ad un piu' mite regime di tassazione.

In merito alla fattispecie rappresentata, non si ravviserebbe, tuttavia, alcun aggiramento di norme dell'ordinamento tributario dal momento che, secondo quanto dichiarato dalla stessa societa' istante, non e' intenzione dei soci cedere a terzi le quote della societa' beneficiaria.

Nell'ambito della riorganizzazione aziendale prospettata, inoltre, il trasferimento del contratto di leasing immobiliare stipulato da ALFA Srl comporta unicamente il subentro di un altro soggetto, cioè la società beneficiaria, nella medesima posizione della società utilizzatrice, vale a dire la società scissa; pertanto, il nuovo titolare avrà la possibilità di riscattare il bene ovvero di cedere il relativo contratto, con il conseguente assoggettamento a tassazione, in quest'ultimo caso, della sopravvenienza realizzata ai sensi dell'articolo 88, comma 5, del TUIR.

La donazione da parte del socio di maggioranza del diritto di usufrutto sul 9,15% delle quote di partecipazione al capitale sociale e la successiva donazione, da parte dello stesso socio, ai tre figli, in parti uguali, delle restanti quote di propria spettanza non integrano alcuna fattispecie elusiva in quanto volte a favorire il ricambio generazionale nell'ottica di una continuità nella gestione dell'azienda di famiglia.

Eventuali profili elusivi, a parere della scrivente, potrebbero invece rinvenirsi nella successiva cessione delle quote della società scissa (circostanza di cui, peraltro, non si fa cenno nell'istanza presentata dal contribuente). In altri termini, l'operazione di riorganizzazione societaria rappresenterebbe, nella suddetta ipotesi, solo una fase intermedia di un più complesso disegno unitario finalizzato alla creazione di una mera società "contenitore", la società scissa, destinata ad accogliere il ramo operativo dell'azienda da far circolare, successivamente, sotto forma di partecipazioni. In tal modo i soci persone fisiche beneficerebbero del meno oneroso regime di tassazione sui capital gains rispetto a quello ordinario di tassazione sulle plusvalenze ai sensi dell'articolo 86 del TUIR.

La prospettata operazione di scissione parziale proporzionale appare, inoltre, sostenuta da valide ragioni economiche in quanto, attraverso la separazione del ramo immobiliare, permetterebbe alla società scissa (ALFA Srl) di concentrarsi sulla attività caratteristica e, nel contempo, consentirebbe di razionalizzare, secondo logiche imprenditoriali proprie del settore, la gestione del patrimonio immobiliare.

La scrivente ritiene, altresì, di dover precisare per completezza che, ai fini fiscali, la composizione del patrimonio netto destinato alla beneficiaria in sede di costituzione dovrà rispecchiare percentualmente la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella scissa antecedentemente l'operazione di scissione in questione. In altri termini, il capitale di costituzione della società beneficiaria dovrà considerarsi formato secondo la natura delle poste di patrimonio netto presenti presso la società scissa.

Cio' considerato, nei limiti dei soli fatti esposti dall'istante, e subordinatamente alla condizione che l'operazione non sia funzionale al disegno di dimettere le partecipazioni sia della beneficiaria che della scissa, si ritiene che la descritta operazione di scissione parziale proporzionale non presenti profili di elusività in quanto appare sorretta da valide ragioni economiche e non rivolta all'aggiramento di norme tributarie al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale disapprovato dal sistema.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

Si ribadisce, tuttavia, che resta impregiudicato, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973, ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati dall'istante s'inseriscano in un più ampio disegno elusivo, pertanto, censurabile.