

Risposta n. 354/2023

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n.212. Operazione di scissione di assets (partecipazioni, marchi e immobili) da parte della scindenda a favore della società socia, in qualità di beneficiaria.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA appartiene al "Gruppo BETA", un gruppo multinazionale di imprese con al vertice la società BETA, operante nel settore della produzione

ALFA, nello specifico:

- partendo dalla materia prima, produce ...;
- vende, sia a società estere del gruppo che a terzi, ...;
- concede in licenza d'uso ad altre società del gruppo di appartenenza i propri marchi;
- in via residuale, loca, sia a società del gruppo che a terzi, i beni immobili di proprietà non impiegati nell'attività principale.

ALFA detiene:

- la totalità dei marchi del gruppo che contraddistinguono i prodotti finiti ...

che vengono concessi in licenza alle diverse società del gruppo con l'impegno - sempre risultante dal contratto di licenza - di procedere alla relativa pubblicità sui mercati di riferimento, per garantire una uniformità del messaggio pubblicitario a livello globale;

- le partecipazioni totalitarie nelle società controllate "BETA A" (con sede in ...) e "BETA B" (con sede in ...), che a sua volta detiene la partecipazione totalitaria nella "BETA C" (con sede in ...), e la partecipazione del 29,9% nella società collegata "BETA HOLDING D" (sub-holding con sede in ...), che a sua volta detiene la partecipazione totalitaria nella "BETA D" (con sede sempre in Germania);
- gli immobili dove viene svolta l'attività e altri immobili locati a società del gruppo ed a terzi.

È intenzione del gruppo di procedere alla scissione parziale di ALFA a favore del socio unico, BETA, con assegnazione a quest'ultima, in qualità di beneficiaria, delle partecipazioni in tre società controllate/collegate, dei marchi di proprietà e dei compendi immobiliari (terreni e fabbricati) di proprietà.

Le motivazioni economiche della scissione delle partecipazioni risiede nella volontà di concentrare tutte le partecipazioni del gruppo sotto la BETA al fine di:

- semplificare la struttura del gruppo, creando una "struttura a raggiera", atteso che il gruppo ha solo partecipazioni totalitarie e non vi sono le motivazioni per il mantenimento di una "struttura a catena";
- focalizzare l'attenzione di ciascuna società (e quindi anche di ALFA) sul proprio *core business*;

- facilitare la politica dei dividendi, riducendo il numero dei passaggi necessari per arrivare alla *holding*;
- facilitare la politica di finanziamento infragruppo, riducendo le ritenute nello Stato della fonte in applicazione delle direttive comunitarie.

Le motivazioni economiche della scissione dei marchi sono le seguenti:

- la focalizzazione di ALFA sul proprio *core business*, ossia la produzione e trasformazione di ..., al pari di ciò che accade per le altre controllate estere del gruppo, in modo tale che i risultati di ciascuna società operativa siano rappresentativi della relativa attività ed area geografica in cui vengono effettuate le vendite;
- la concentrazione sulla *holding* della gestione dei marchi del gruppo, al fine di meglio gestire a livello strategico detto *asset*.

Le motivazioni economiche della scissione degli immobili sono collegate alla protezione del patrimonio immobiliare di ALFA attraverso il suo trasferimento alla controllante BETA che già detiene importanti immobili esteri oltre che vari immobili ubicati sul territorio nazionale, tutti locati a società del gruppo o a terzi.

Viene riportato che:

- la società scissa adotta i principi contabili nazionali (OIC) mentre la beneficiaria i principi contabili internazionali (IAS-IFRS);
- la società scissa e la società beneficiaria aderiscono al regime di tassazione del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt.117-128 del TUIR nonché alla procedura IVA di gruppo;

- entrambe le società non hanno perdite fiscali pregresse, anteriori al regime di consolidato fiscale nazionale, né eccedenze di ACE, né interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti ai sensi dell'art.96, comma 5, del TUIR;
- nessuna delle due società gode di un regime fiscale agevolato;
- l'operazione, così come delineata, non prevede alcun concambio in denaro, stante la situazione di controllo totalitario esistente.

Nella società scissa non si avrà alcuna riduzione del capitale sociale, intervenendo l'operazione - contabilmente - solo sulle riserve del patrimonio netto, che verranno ridotte in misura pari al valore netto contabile dei beni oggetto di scissione.

Nella società beneficiaria si avranno i seguenti effetti contabili:

- (i) l'iscrizione, nell'attivo patrimoniale, dei beni oggetto di scissione, al valore netto contabile che questi avevano presso la società scissa;
- (ii) la riduzione del valore contabile della partecipazione in ALFA in proporzione al rapporto tra il valore effettivo dei beni oggetto di scissione ed il valore effettivo complessivo della società scissa prima dell'operazione;
- (iii) l'incremento delle riserve del patrimonio netto, con l'iscrizione di un "Avanzo di scissione", la cui natura è determinata applicando l'art.173, comma 9, del TUIR, e l'art.172, commi 5 e 6, sempre del TUIR.

Quanto ai criteri di ripartizione delle riserve in sospensione presenti nel bilancio della scindenda, viene rilevato che si osserverà il criterio di ripartizione proporzionale determinato sulla base delle quote di patrimonio netto trasferite o rimaste, dal momento che non trattasi di riserve in sospensione connesse agli elementi patrimoniali trasferiti o rimasti.

Viene riportato, da ultimo, il calcolo adottato ai fini del trasferimento alla beneficiaria delle posizioni soggettive fiscalmente rilevanti della scindenda (incrementi di capitale proprio ai fini ACE e eccedenza di ROL).

Tutto ciò premesso, l'Istante chiede se la prospettata scissione costituisca fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione al settore impositivo delle imposte dirette, dell'IVA e dell'imposta di registro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'Istante, la prospettata scissione non costituisce una fattispecie di abuso del diritto considerato che:

- (i) il trasferimento del patrimonio della società scissa alla beneficiaria - la quale, al pari della scissa, non usufruisce di alcun sistema di tassazione agevolato - non determinerà alcuna fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario dei beni d'impresa;
- (ii) è da escludere qualsiasi, anche indiretta, finalità divisionale di beni fra i soci persone fisiche della società beneficiaria;
- (iii) l'Avanzo di scissione manterrà inalterate le garanzie a favore dell'Erario sulle riserve in sospensione d'imposta e preserverà la potenziale tassabilità ordinaria dei dividendi in capo agli aventi diritto della beneficiaria, secondo quanto previsto dai commi 5 e 6 dell'art.172 del TUIR, richiamati in materia di scissione dall'art.173, comma 9, dello stesso decreto;

(iv) esistono solide ragioni economiche alla base dell'operazione, così come prospettata;

(v) la scelta dell'operazione di scissione, in luogo di altre operazioni teoricamente possibili, appare legittima anche ai sensi dell'art.10-bis, comma 4, della Legge 212/2000.

Pertanto, la Società ritiene che:

- ai fini delle imposte dirette il passaggio dei beni oggetto di scissione (partecipazioni, marchi e immobili) debba avvenire in neutralità fiscale, ai sensi dell'art.173 del TUIR;
- ai fini dell'IVA il passaggio dei beni oggetto di scissione debba considerarsi "Fuori Campo IVA" ai sensi dell'art.2, comma 3, lettera f), del DPR 633/1972, in quanto funzionale all'operazione stessa che ha natura "riorganizzativa" all'interno del gruppo, e non si applica l'art.19-bis2 del DPR 633/1972;
- ai fini dell'imposta di registro l'operazione debba essere sottoposta a registrazione in termine fisso, con l'applicazione delle imposte di registro in misura fissa (euro 200) ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico dell'imposta di Registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la presente istanza di interpello, la società istante BETA ha chiesto il parere della scrivente Agenzia in ordine all'eventuale abusività, ai sensi dell'articolo 10-bis della

legge 27 luglio 2000, n. 212, di un'operazione di scissione parziale della società ALFA in favore dell'unico socio, BETA.

Ai sensi della norma su citata, affinché un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive, 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 in "fatti, 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".

Il mancato riscontro di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3 dell'articolo 10-*bis* citato, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da valide ragioni extra-fiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondenti a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

Per richiedere il parere dell'Agenzia 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, devono indicare, tra l'altro, il settore impositivo rispetto al quale

l'operazione pone il dubbio applicativo e le puntuale norme di riferimento, comprese quelle possibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione prospettata.

Nel caso in esame, l'Istante ha richiesto il parere dell'Agenzia delle Entrate in relazione al settore delle imposte dirette, dell'IVA e dell'imposta di registro.

Ciò posto, sotto il profilo della disciplina antiabuso ai fini delle **imposte dirette** si svolgono le seguenti osservazioni.

Ai fini dell'analisi anti abuso, occorre procedere prioritariamente alla verifica della sussistenza del primo elemento costitutivo dell'abuso del diritto (i.e., l'indebito vantaggio fiscale), in assenza del quale l'analisi in discorso dovrà considerarsi conclusa. Laddove dovesse ravvisarsi, al contrario, un indebito vantaggio fiscale, si procederà a verificare le ulteriori condizioni applicative della disciplina anti abuso (ovverosia l'assenza della sostanza economica dell'operazione e l'essenzialità del vantaggio indebito). Solo in presenza di tutti gli elementi richiamati sub a), b) e c), si procederà all'analisi circa la fondatezza e la non marginalità delle ragioni extrafiscali dedotte.

Per quanto riguarda la richiesta analisi antiabuso della Scissione di ALFA, va rilevato che detta operazione consisterà nella scissione parziale della stessa a favore di BETA, con assegnazione a quest'ultima, in qualità di beneficiaria, delle partecipazioni in tre società controllate/collegate, dei marchi di proprietà e dei compendi immobiliari (terreni e fabbricati) di proprietà.

A valle della scissione, ALFA sarà privata di una serie di *assets* dell'attivo che, come evidenziato in istanza, non sono funzionali al suo *core business* e, pertanto, ad esito

di tale operazione, la stessa società sarà dotata unicamente degli elementi patrimoniali utili all'attività di produzione ...".

Tanto premesso, nel merito del quesito prospettato, si osserva che il presente parere prescinde dalla correttezza delle valutazioni e/o quantificazioni contabili e fiscali, rappresentate nell'istanza di interpello, che saranno operate nell'ambito e per effetto della Scissione di ALFA, in relazione alle quali resta impregiudicato il potere dell'Amministrazione finanziaria nelle competenti sedi. Inoltre, il presente parere esula dalla conferma del corretto comportamento giuridico con riferimento agli effetti contabili e fiscali rappresentati nell'istanza di interpello, così come anche dei criteri di ripartizione delle poste contabili e delle posizioni soggettive della scindenda che l'istante intende utilizzare, in merito ai quali, peraltro, non viene sollevato alcun dubbio di carattere interpretativo.

La valutazione in chiave antiabuso ha ad oggetto le previsioni dell'articolo 173 del TUIR, secondo cui *"la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento"*.

In linea di principio, ai sensi di tale disposizione, l'operazione di scissione (anche non proporzionale - cfr. Risoluzione n. 56/E del 22 marzo 2007 e Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 5 del 24 febbraio 2005) è fiscalmente neutrale e il passaggio del patrimonio della società scissa ad 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 traferiti dalla società scissa alla società beneficiaria, temporaneamente latenti in virtù della neutralità fiscale riconosciuta all'operazione di scissione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le regole impositive ordinarie vigenti solo al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, in quanto ceduti a titolo oneroso oppure oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la relativa perdita o il danneggiamento, oppure assegnati ai soci o altrimenti destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa (cfr., in tal senso, risoluzione n. 98/E del 26 luglio 2017).

Né, sempre in via generale, osta alla neutralità della scissione di cui all'articolo 173 del TUIR la circostanza che la stessa operazione abbia a oggetto un ramo d'azienda o una serie di *asset* (come nel caso qui in esame in cui il patrimonio netto scisso è sostanzialmente costituito da beni che non integrano un'azienda).

Sotto tale profilo, la Scissione in argomento determinerà la proporzionale ripartizione degli *asset* della società scindenda fra i soggetti coinvolti che non usufruiscono di regimi fiscali agevolati e che, in seguito al suo perfezionarsi, proseguiranno a svolgere, senza soluzione di continuità, le rispettive attività d'impresa. Non si configurerà, di conseguenza, alcuna estromissione dalla sfera commerciale e dal relativo regime ordinario degli *asset* coinvolti: la Scissione di ALFA, infatti, garantirà il mantenimento dei beni in regime d'impresa, così come è confermato nell'istanza.

La stessa operazione sarà, inoltre, contraddistinta dalla continuità dei valori fiscali. Per effetto dell'operazione, infatti, BETA subentrerà negli stessi valori fiscali già presenti presso la società scindenda in relazione agli elementi ricevuti per il tramite della

Scissione, non creandosi così fenomeni di doppia deduzione né salti di imposta di alcun tipo.

La Scissione in oggetto determinerà il trasferimento alla beneficiaria di una porzione di patrimonio netto di ALFA che, ai fini fiscali, deve considerarsi formato da riserve di capitale e/o da riserve di utili nella medesima proporzione delle riserve di utili e di capitali esistenti nella scissa antecedentemente l'operazione. Sul punto, giova richiamare le risoluzioni n. 58/E del 22 marzo 2007, n. 281/E del 4 ottobre 2007 e n. 97/E del 25 luglio 2017, nonché quanto previsto dall'articolo 173, comma 9, del TUIR, che, ai fini della ricostituzione delle riserve in capo alla società beneficiaria, rinvia all'articolo 172, commi 5 e 6, del TUIR in materia di fusioni.

Si precisa da ultimo che, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, è altresì necessario che la Scissione non sia, di fatto, volta all'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 rinviare *sine die* la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti e/o delle riserve di utili in capo ai soci, usufruendo del regime di neutralità fiscale (cfr. risoluzione 98/E del 2017). In altri termini, come precisato con risoluzione n. 97/E del 2017, *"affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione deve caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante"*, con l'impiego degli *asset* coinvolti esclusivamente nello svolgimento delle attività prospettate in istanza.

Quanto sopra rappresentato, assumendo acriticamente la situazione di fatto descritta in istanza, non verificabile in questa sede e rispetto alla quale resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione nelle opportune sedi, non si ravvisa, nel trasferimento in neutralità fiscale dei beni scissi in questione, un indebito vantaggio fiscale in contrasto con la *ratio* di alcuna norma o coi principi generali dell'ordinamento che informano le riorganizzazioni societarie.

Non sussistendo il primo presupposto dell'abuso del diritto, non si prosegue nel riscontro degli ulteriori elementi costitutivi dello stesso agli effetti del richiamato articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Con riferimento al comparto delle **imposte indirette**, tenendo conto dei fatti rappresentati in sede di interpello, anche a tali fini assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, si ritiene che l'operazione straordinaria prospettata non sia idonea a generare, ai fini IVA, indebiti vantaggi fiscali.

Dall'istanza risulta, infatti, che nessun *asset* societario trasferito verrà impiegato per finalità estranee all'attività di impresa. La scissione *de qua* si presenta, infatti, come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata a ricondurre (*rectius concentrare*) in capo alla controllante (beneficiaria) BETA la titolarità delle partecipazioni, dei marchi e degli immobili del Gruppo, così da garantire una migliore gestione a livello strategico degli *assets* trasferiti, consentendo alla ALFA (scissa) di concentrarsi sul proprio core business

In definitiva, per le ragioni sopra indicate, si è dell'avviso che non ricorrono nel caso di specie i presupposti atti a configurare una condotta abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ad ogni buon conto, corre l'obbligo di segnalare, per completezza di trattazione, che l'articolo 19-bis2, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, che, qualora le operazioni straordinarie (i.e. scissione) comportino il passaggio di beni ammortizzabili, la società beneficiaria della scissione è tenuta ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti. Il citato comma 7 dispone, al riguardo, che "*Se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, (...), le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa (...). I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche*".

Per quanto attiene, da ultimo, l'**imposta di registro**, si ritiene che la riorganizzazione societaria, attuata mediante l'operazione di scissione descritta in premessa, non configura, ai fini del tributo in esame, una fattispecie di abuso del diritto, poiché non integra un vantaggio fiscale indebito, ossia non realizza un vantaggio fiscale in contrasto con la *ratio* dell'articolo 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), per le medesime considerazioni sopra esposte.

Si fa, inoltre, presente che ai fini dell'imposta di registro, le operazioni di scissione societaria, così come quella oggetto di esame, sono sottoposte a registrazione ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro con applicazione dell'imposta nella misura fissa di Euro 200.

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.

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 interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'Istante, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

**firma su delega del Direttore Centrale, Capo
Divisione aggiunto Delega n. 14034 del
10 novembre 2022 IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**