

Scissione finalizzata all'assegnazione ai soci

L'istituto

La scissione finalizzata non è abusiva

CIRCOLARI **24**
FISCO

CIRCOLARI

L'istituto

A CHI SI RIVOLGE

**IMPRESA**

Tutte le imprese

**PROFESSIONISTI**

Non sono interessati

**PERSONE FISICHE**

Non sono interessate

ABSTRACT

La legge di stabilità per il 2016 e la legge di bilancio per il 2017 hanno, rispettivamente, introdotto e prorogato la norma agevolativa che permettere di assegnare o di cedere ai soci determinati beni immobili nonché i beni mobili registrati

COMMENTO

Attraverso la [legge di stabilità per il 2016, n. 208 del 2015](#), il Legislatore fiscale ha introdotto una norma di natura fiscale volta ad agevolare l'assegnazione o la cessione di beni immobili e beni mobili registrati ai soci di società di carattere commerciale.

L'agevolazione doveva essere sfruttata entro il 30 settembre dello scorso anno, ma la [legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016](#), ha riproposto le medesime disposizioni, dando così la possibilità alle società di assegnare i beni immobili e i beni mobili registrati entro il prossimo 30 settembre 2017.

Da un punto di vista soggettivo, giusto per ricordare i punti salienti della norma, in merito alla quale l'Agenzia delle entrate ha fornito tutta una serie di chiarimenti tra cui quello espresso attraverso la [risoluzione n. 98/E del 26 luglio scorso](#) e di cui si dirà nella seconda parte della presente circolare, l'agevolazione coinvolge sia le società capitali, e quindi società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni, sia le società di persone ossia le società in nome collettivo e quelle in accomandita semplice.

Sotto l'aspetto del socio assegnatario, l'assegnazione o la cessione agevolata deve avvenire a favore dei soci che risultino iscritti nel libro soci, o risultino tali da idoneo documento avente data certa, alla data del 30 settembre 2015. Nel novero dei potenziali soggetti beneficiari della norma possono rientrare anche i soci iscritti entro il 30 gennaio 2016 in base ad atto di trasferimento avente data certa anteriore al primo ottobre 2015. La percentuale di partecipazione del socio è quella esistente alla data di assegnazione o cessione agevolata e non è necessario l'interrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione.

Per quanto concerne l'aspetto oggettivo, rientrano nell'agevolazione i beni elencati nella

tabella che segue.

	immobili strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato o comunque non direttamente utilizzati dall'impresa
Beni oggetto di assegnazione o cessione agevolata	Immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa
	Immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa, di cui all'art. 90 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, ossia gli immobili patrimonio
	Beni mobili iscritti in pubblici registri

Dal punto di vista del funzionamento, l'agevolazione offre la possibilità di far uscire dal regime d'impresa i beni sopra elencati attraverso l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'imposta regionale sulle attività produttive che assume due misure:

- Quella del 10,50 per cento nel caso di società non operative,
- Quella dell'8 per cento in tutti gli altri casi.

La base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale o, nel caso dei beni immobili, il valore catastale del bene assegnato o ceduto, e il costo fiscalmente riconosciuto del bene stesso in capo al soggetto assegnante.

Si ricorda che per le assegnazioni o le cessioni agevolate avvenute entro il 30 settembre 2016, il versamento dell'imposta sostitutiva doveva essere effettuato per il 60 per cento entro il 30 novembre 2016 e per il restante 40 per cento entro il 16 giugno 2017, mentre per le assegnazioni che si perfezioneranno nel 2017, ossia entro il prossimo 30 settembre, l'imposta sostitutiva, che rimane immutata nelle misure già sopra indicate, deve essere versata per il 60 per cento entro il 30 novembre 2017 e per il restante 40 per cento entro il 16 giugno 2018.

Con la [circolare n. 26/E del primo giugno 2016](#), l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi del valore dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. L'omesso, insufficiente o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata.

La stessa Agenzia ha altresì chiarito, con la recente [risoluzione n. 54/E del 2 maggio scorso](#), che in caso di società che siano poste in liquidazione nel corso del 2016, dopo aver assegnato o ceduto, in forma agevolata, i beni sopra indicati ai soci e che si trovino a dover utilizzare, per la presentazione della dichiarazione dei redditi, il modello Unico 2016, dovranno predisporre una documentazione a parte da inviare o da esibire, in caso di verifica, all'Amministrazione finanziaria per dimostrare l'assegnazione o la cessione stessa, visto che nel predetto modello non esiste il quadro riferito all'agevolazione in commento.

E' bene ricordare, infatti, che in base a quanto stabilito [dall'articolo 1, primo comma del DPR 322 del 1998](#) , come di recente modificato dal [D. Lgs. 175 del 2014](#) , le società di persone al fine di individuare il modello dichiarativo da utilizzare, devono adottare le medesime regole previste per i soggetti IRES. Si deve quindi assumere la regola che prescrive che se il periodo d'imposta risulta essere in corso al 31 dicembre, si utilizza il modello approvato successivamente a tale data (cd nuovo modello), mentre se o per il periodo d'imposta che non risulta essere in corso a tale data va utilizzato il modello approvato precedentemente (cd vecchio modello).

Si ricorda, infine, che nel modello Redditi 2017, all'interno del quadro RQ, è stata prevista una sezione dedicata alla assegnazione dei beni ai soci, sezione, naturalmente, non presente, come si diceva, nel modello Unico 2016.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, essa va applicata con le normali regole dettate dal [DPR 633 del 1972](#) mentre per quanto riguarda l'imposta di registro eventualmente dovuta, essa è ridotta al 50 per cento, mentre ipotecaria e castale vanno in misura fissa

CIRCOLARI

La scissione finalizzata non è abusiva

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESA

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Una operazione straordinaria, come la scissione, posta in essere al fine di poter addivenire all'assegnazione agevolata di beni immobili ai soci non è considerata elusiva, ai fini dell'articolo 10-bis della L. 212/2000, solo in presenza di determinate condizioni.

COMMENTO

Al fine di poter assegnare i beni immobili ai soci, talvolta, per tutta una serie di motivi, si può rendere necessario porre in essere alcune operazioni straordinarie preliminari. Uno dei problemi sicuramente da porsi è se l'operazione o le operazioni possano essere viste come abusive o elusive da un punto di vista fiscale.

L'articolo 10-bis dello "Statuto dei diritti del contribuente", L. 212 del 2000, rubricato, appunto, "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", che ha sostanzialmente sostituito l'articolo 37-bis contenuto nel DPR 600 del 1973, che normava, in modo diverso, il medesimo problema, stabilisce al primo periodo del primo comma, che "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

Per cadere nell'abuso di diritto, si devono manifestare tutta una serie di condizioni che lo stesso articolo 10-bis già menzionato, prevede.

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.
2. Ai fini del comma 1 si considerano:
 - a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.
4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.
5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi [dell'articolo 11, comma 1, lettera c\)](#), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.
6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.
7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'[articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.
8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.
9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.
10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'[articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546](#), e successive modificazioni, e dell'[articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#).
11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.
12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.
13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Art. 10-bis - L. 212/2000

Proprio sul tema dell'assegnazione dei beni ai soci e della preliminare realizzazione di un'operazione straordinaria, l'Agenzia delle entrate si è espressa con la [risoluzione n. 98/E del 26 luglio](#) scorso. Oggetto di analisi è la realizzazione di una scissione parziale asimmetrica non proporzionale al fine di attribuire alcuni immobili ad una beneficiaria di cui vanno ad essere soci solamente i soci della scissa che, a causa dell'elevato costo dell'assegnazione agevolata, non vogliono usufruire dell'istituto. Nella società scissa, invece, rimangono gli immobili e i soci che intendono utilizzare l'istituto dell'assegnazione agevolata.

In altre parole, la scissione serve per separare i soci, e i rispettivi beni immobili, che vogliono usufruire della norma agevolativa in commento, dai soci che, invece, non vogliono usufruire di tale norma. La beneficiaria, che avrà come soci, bene ribadirlo, le sole persone fisiche, ex soci della scissa, che non intendono usufruire dell'assegnazione agevolata, continueranno nell'attività di locazione degli immobili che vengono attribuiti, in fase di scissione, alla beneficiaria stessa, alle medesime condizioni prima esistenti in capo alla scissa.

L'Agenzia delle entrate, quindi, analizza tale operazione alla luce di quanto dettato dall'articolo [10-bis della legge 212 del 2000](#) di cui si è detto in precedenza, arrivando alla conclusione che non si tratta di operazione elusiva. Ma al di là della conclusione, che potrebbe non essere così scontata, è il ragionamento posto in essere dalla stessa Agenzia a risultare molto interessante e riepilogativo di quanto deve essere valutato proprio per determinare l'elusività o meno di una o più operazioni.

Al fine di verificare l'abuso di diritto, l'Amministrazione Finanziaria, chiarisce la risoluzione in commento, deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi che vengono indicati nella tabella che segue.

Presupposti da verificare per l'abuso di diritto o elusione

- | | |
|----|---|
| 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" |
-

Afferma, quindi, l'Agenzia che "L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività". Il terzo comma dell'articolo 10-bis più volte richiamato, afferma, però, che non possono essere considerate abusive quelle operazioni che, pur presentando tutti i tre elementi appena sopra indicati in tabella, risultano essere giustificate "da valide ragioni extrafiscali non marginali" che, come evidenzia l'Agenzia, possono essere "anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale".

Alla luce, quindi, di quanto disposto dal Legislatore fiscale, attraverso la [risoluzione n. 98/E](#) in commento l'Agenzia delle entrate arriva alla conclusione che, nella fattispecie esaminata e da un punto di vista delle imposte dirette, “la separazione dell'attività della scissa da quella della beneficiaria, sulla base della volontà dichiarata dai soci, non appare preordinata al trasferimento a terzi delle quote né della società scissa né della beneficiaria, ma è dettata dall'esigenza di concedere la possibilità di assegnare gli immobili societari (ex [art. 1, commi 115-120, legge n. 208 del 2015](#)) soltanto ad alcuni soci, quelli che restano nella scissa, atteso che i due soci a cui vengono attribuite le quote della beneficiaria si sono dichiarati contrari all'assegnazione degli immobili data l'onerosità dell'operazione”.

Infatti, ove, al contrario, l'operazione di scissione rappresentasse, ad esempio, la prima fase di un “più complesso disegno unitario” che è volto solo alla creazione di società “contenitore” ad esempio di immobili, con la conseguente e successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche, finalizzate solo a spostare la tassazione dai beni di primo grado, ossia, nell'esempio, gli immobili, ai beni di secondo grado, ossia ai titoli partecipativi, l'operazione potrebbe rientrare benissimo tra quelle elusive stante il più mite regime impositivo in fase di cessione dei titoli partecipativi.

SI RICORDA CHE

- Per poter porre in essere l'assegnazione di beni ai soci, oggetto attualmente di agevolazione, potrebbe essere necessario porre in essere una o più operazioni straordinarie.
- Per aversi abuso di diritto od elusione devono essere presenti determinate condizioni stabilite dal Legislatore fiscale.

SCHEMI E TABELLE

Scissione finalizzata all'assegnazione ai soci – I punti salienti

La disposizione	Attraverso la legge di stabilità per il 2016, n. 208 del 2015 , il Legislatore fiscale ha introdotto una norma di natura fiscale volta ad agevolare l'assegnazione o la cessione di beni immobili e beni mobili registrati ai soci di società di carattere commerciale. L'agevolazione doveva essere sfruttata entro il 30 settembre dello scorso anno, ma la legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016 , ha riproposto le medesime disposizioni, dando così la possibilità alle società di assegnare i beni immobili e i beni mobili registrati entro il prossimo 30 settembre 2017.
L'ambito soggettivo	Da un punto di vista soggettivo, giusto per ricordare i punti salienti della norma, in merito alla quale l'Agenzia delle entrate ha fornito tutta una serie di chiarimenti tra cui quello espresso attraverso la risoluzione n. 98/E del 26 luglio scorso e di cui si dirà nella seconda parte della presente circolare, l'agevolazione coinvolge sia le società capitali, e quindi società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni, sia le società di persone ossia le società in nome collettivo e quelle in accomandita semplice.

L'imposta e il versamento	<p>Dal punto di vista del funzionamento, l'agevolazione offre la possibilità di far uscire dal regime d'impresa i beni sopra elencati attraverso l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'imposta regionale sulle attività produttive che assume due misure:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Quella del 10,50 per cento nel caso di società non operative, - Quella dell'8 per cento in tutti gli altri casi. <p>La base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale o, nel caso dei beni immobili, il valore catastale del bene assegnato o ceduto, e il costo fiscalmente riconosciuto del bene stesso in capo al soggetto assegnante. Si ricorda che per le assegnazioni o le cessioni agevolate avvenute entro il 30 settembre 2016, il versamento dell'imposta sostitutiva doveva essere effettuato per il 60 per cento entro il 30 novembre 2016 e per il restante 40 per cento entro il 16 giugno 2017, mentre per le assegnazioni che si perfezioneranno nel 2017, ossia entro il prossimo 30 settembre, l'imposta sostitutiva, che rimane immutata nelle misure già sopra indicate, deve essere versata per il 60 per cento entro il 30 novembre 2017 e per il restante 40 per cento entro il 16 giugno 2018.</p>
L'abuso di diritto	<p>Al fine di poter assegnare i beni immobili ai soci, talvolta, per tutta una serie di motivi, si può rendere necessario porre in essere alcune operazioni straordinarie preliminari. Uno dei problemi sicuramente da porsi è se l'operazione o le operazioni possano essere viste come abusive o elusive da un punto di vista fiscale. L'articolo 10-bis dello "Statuto dei diritti del contribuente", L. 212 del 2000, rubricato, appunto, "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", che ha sostanzialmente sostituito l'articolo 37-bis contenuto nel DPR 600 del 1973, che normava, in modo diverso, il medesimo problema, stabilisce al primo periodo del primo comma, che "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".</p>
Le condizioni per l'abuso	<p>Le condizioni per aversi abuso di diritto o elusione sono: i) 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", ii) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali", iii) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale"</p>
La fattispecie analizzata nella ris. 98/E/2017	<p>Alla luce, quindi, di quanto disposto dal Legislatore fiscale, attraverso la risoluzione n. 98/E in commento l'Agenzia delle entrate arriva alla conclusione che, nella fattispecie esaminata e da un punto di vista delle imposte dirette, "la separazione dell'attività della scissa da quella della beneficiaria, sulla base della volontà dichiarata dai soci, non appare preordinata al trasferimento a terzi delle quote né della società scissa né della beneficiaria, ma è dettata dall'esigenza di concedere la possibilità di assegnare gli immobili societari (ex art. 1, commi 115-120, legge n. 208 del 2015) soltanto ad alcuni soci, quelli che restano nella scissa, atteso che i due soci a cui vengono attribuite le quote della beneficiaria si sono dichiarati contrari all'assegnazione degli immobili data l'onerosità dell'operazione".</p>