Parere n. 49 del 16 novembre 2005

COMITATO CONSULTIVO
PER L'APPLICAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE

Vista l'istanza della società *X. s.n.c.*, con sede legale in ========, volta ad ottenere, ai sensi dell'articolo 21, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il preventivo parere in ordine ad un'operazione di scissione parziale non proporzionale.

Rilevato che l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, non ha risposto alla preventiva analoga richiesta avanzata sulla medesima operazione, ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991.

Considerato che, in data =========, l'istante ha fornito riscontro alla richiesta di integrazione istruttoria formulata, in data =========, da questo Comitato, ai sensi dell'art. 5, comma 13, del D.M. 13 giugno 1997, n. 194.

Udito il relatore Gen. D. Pasquale Debidda.

Ha espresso il seguente parere ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

PREMESSO CHE

Per quel che si ricava dall'istanza:

- dalla sua costituzione, avvenuta nel 1985, la società svolge attività di commercio al dettaglio, essendo proprietaria di un supermercato;
- il capitale sociale ammonta a € 5.164,57 ed è equamente diviso fra i tre soci germani;
- in data ==== 2003, la stessa ha acquistato un immobile ad uso commerciale;
- nello stesso anno, ha modificato l'oggetto sociale, aggiungendo all'originaria attività commerciale quella di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande (bar), che viene svolta nel predetto immobile;
- di fatto, in assenza di preventivi ed espliciti accordi, si è verificata una progressiva separazione delle due attività: quella commerciale (supermercato) gestita da due soci e quella di servizi (somministrazione al pubblico di alimenti e bevande) gestita dal terzo socio germano;
- tale separazione di fatto, oltre che dal punto di vista gestionale e delle responsabilità, ha riguardato anche la partecipazione agli utili delle due attività;
- per formalizzare giuridicamente i predetti comportamenti concludenti – che, viene precisato, non sono scaturiti da disaccordi in seno alla compagine societaria - viene ora prospettata una scissione parziale non proporzionale, volta ad assegnare alla costituenda società beneficiaria - una s.r.l. unipersonale – l'immobile commerciale acquisito dalla scindenda in data === 2003 e gli altri beni del ramo di azienda relativo all'attività di bar;
- l'operazione avverrebbe in continuità di valori fiscali e non comporterebbe conguagli di alcun tipo, avendo i tre soci pacificamente convenuto di suddividere i due rami d'azienda in base alla situazione patrimoniale sussistente al 31 dicembre 2004;
- successivamente all'operazione, i soci non cederebbero a terzi le quote possedute, perché la loro volontà è unicamente quella di separare i due rami d'azienda;
- il trasferimento dell'immobile e degli altri beni strumentali a favore della società di nuova costituzione non comporterebbe la sottrazione degli stessi dal regime d'impresa;

- le valide ragioni economiche della scissione prospettata risiederebbero nella più efficiente gestione delle due attività (supermercato e bar), già di fatto separate, da parte dei rispettivi gestori-proprietari e, in particolare, in tema di responsabilità, nella necessità di spezzare il vincolo di solidarietà passiva che espone l'una ad ogni tipo di avversità eventualmente riguardante l'altra (es. insolvenza, accertamento fiscale, ecc.), atteso che, allo stato, le due società continuano ad operare sotto un'unica ragione sociale.

CONSIDERATO CHE

- il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha in più occasioni dichiarato inammissibile un'istanza di interpello generica, imprecisa e non corredata dalla documentazione di rito (si veda, ad esempio: parere n. 7 del 19 aprile 2004, parere n. 4 del 24 febbraio 2005, parere n. 9 del 6 aprile 2005, parere n. 10 del 12 maggio 2005);
- può essere rilevante, in particolare, la documentazione costituita, ad esempio, dalla relazione (anche in bozza) dell'organo amministrativo ex articolo 2506-ter, commi 1 e 2, del codice civile e dalla relazione (anche in bozza) degli esperti ex articolo 2506-ter, comma 3, del codice civile, giusto il rinvio all'articolo 2501-sexies del codice civile. Tali elementi non sono stati forniti dall'istante;
- la valutazione in ordine all'applicabilità della norma antielusiva contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73 alla fattispecie oggetto di esame deve essere effettuata sulla base di un'analisi approfondita del comportamento tenuto, nel suo complesso, dal contribuente, alla luce di quanto previsto nella medesima disposizione di legge, atteso che, il più delle volte, il disegno elusivo è perseguito mediante una pluralità di atti, fatti e negozi collegati tra loro;
- in concreto, deve essere verificata la contestuale sussistenza o meno dei presupposti necessari per considerare elusiva un'operazione e, cioè, l'assenza di valide ragioni economiche, l'aggiramento di obblighi o divieti posti dall'ordinamento tributario e l'ottenimento di vantaggi fiscali;
- in particolare, quanto al requisito dell'assenza delle valide ragioni economiche, il Comitato deve verificare, per ciascuna operazione negoziale sottoposta al suo esame, se la stessa sia destinata a realizzare situazioni giuridico-economiche propriamente riconducibili alle sue finalità tipiche e non strumentali a soddisfare finalità proprie di altri atti o negozi giuridici fiscalmente più onerosi per il contribuente (cfr. pareri n. 29 del 7 dicembre 1999, n. 2 del 16 aprile 2003, n. 24 e 25 del 12 novembre 2004 e, da ultimo, n. 17 del 28 luglio 2005);
- come più volte affermato da questo Comitato, la scissione, anche non proporzionale, è un'operazione fiscalmente neutrale e di per sé non elusiva ed inoltre, in particolare, il trasferimento del patrimonio immobiliare della società scissa, che continui l'attività imprenditoriale, a costituende società beneficiarie, con continuità di valori fiscali, non sottrae gli immobili al regime d'impresa (cfr., *ex plurimis*, il parere n. 16 del 20 ottobre 2003);
- la scissione societaria si caratterizza – e come tale è già stata intesa più volte da questo Comitato – come operazione di riorganizzazione aziendale rispondente a finalità e strategie imprenditoriali ed in quanto tale, in sede di interpello preventivo, deve essere valutata nella prospettiva d'interesse dei soggetti societari che ne sono protagonisti e non dei singoli soci (cfr. pareri n. 29 del 7 dicembre 1999, n. 14 dell'8 maggio 2000, n. 2 del 24 febbraio 2004 e n. 17 del 28 luglio 2005);

OSSERVATO CHE NEL CASO IN ESAME

- l'istante si è limitato ad indicare soltanto i valori contabili degli elementi dell'attivo e del passivo della scissa destinati alla neocostituenda beneficiaria, senza evidenziare il valore corrente degli stessi e, di conseguenza, il valore effettivo della partecipazione di ciascun socio. Al riguardo, si fa presente che, sebbene nell'istanza si dichiari che i soci hanno pacificamente convenuto di separare l'attività del supermercato da quella del bar senza alcun conguaglio in denaro, la non proporzionalità della scissione spesso non consente a ciascun socio di conservare il medesimo valore della partecipazione precedentemente posseduta, per cui gli eventuali "ristori" in denaro o in natura, che si basano necessariamente sul valore economico delle quote societarie e che vengono attribuiti per evitare il pregiudizio degli interessi economici di uno o più soci, dovranno essere assoggettati a tassazione ordinaria in capo agli stessi percipienti;
- cionondimeno, l'operazione prospettata trova, in astratto, valide ragioni economiche nell'esigenza di separare formalmente due attività - supermercato e bar – già, di fatto, sottoposte ad una gestione disgiunta, al fine di garantire una migliore conduzione delle stesse, scevra, anche in punto di responsabilità, da vincoli reciproci;
- i soci non cederebbero a terzi le quote possedute al mero scopo di trasferire la tassazione dai beni di primo grado (immobili) ai beni di secondo grado (quote di partecipazione) soggetti al più mite regime del "capital gain", né darebbero vita a negozi giuridici che possano preludere ad un più ampio disegno elusivo;
- il trasferimento dell'immobile e di altri beni a favore della società di nuova costituzione non comporterebbe la sottrazione degli stessi dal regime d'impresa, ma continuazione del loro utilizzo come beni strumentali, stante l'esplicita volontà della beneficiaria di proseguire l'attività di somministrazione di alimenti e bevande;
  - da un lato, quindi, l'operazione in esame risulta obiettivamente finalizzata alla realizzazione di situazioni giuridico-economiche propriamente riconducibili alle finalità tipiche di una scissione (parziale), dall'altro la situazione che si verrebbe a realizzare appare adeguata alle finalità enunciate nell'operazione e non strumentale a soddisfare finalità proprie di altri atti o negozi giuridici, il cui compimento si rivelerebbe fiscalmente più oneroso per il contribuente;
  - benché le richiamate ragioni economiche addotte appaiano astrattamente condivisibili e fondate sull'esigenza gestionale di separare l'attività del supermercato da quella del bar, dalla documentazione esibita non è, tuttavia, dato comprendere compiutamente la "dinamica" complessiva dell'operazione, tenuto conto di numerose indeterminatezze contenute nell'istanza, come ad esempio la prospettata vendita reciproca di partecipazioni al valore nominale.

Tutto ciò premesso, il Comitato formula, sui presupposti espressi nella motivazione, il

P A R E R E

che l'operazione di scissione non proporzionale in esame non presenta caratteri di elusività, in quanto sorretta da valide ragioni economiche e non rivolta all'aggiramento di norme tributarie, fatta salva l'applicazione delle norme sostanziali che individuano il corretto trattamento tributario delle operazioni - prospettate in modo generico ed impreciso -, concernenti la vendita reciproca delle partecipazioni ed il pagamento di eventuali conguagli a fronte della non proporzionalità della scissione.

Così deliberato in Roma il 16 novembre 2005.

Deposito: 13 dicembre 2005