

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Abuso del diritto nel correttivo Ires: la scissione

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Trasferimento dell'azienda: i diversi approcci contabili, fiscali e contrattuali

Scopri di più

La terza operazione, con la quale può essere attuato un **trasferimento di azienda in modalità evolutiva** e non realizzativa (quindi con una operazione che si presenta più come una riorganizzazione societaria che come un atto di cessione) è la **scissione di ramo di azienda**.

La **scissione societaria** è certamente la **scelta più delicata** (e per certi versi “più pericolosa”) rispetto alla tematica dell'**abuso del diritto** delle altre **due ipotesi percorribili** ([fusione](#) e [conferimento di azienda](#)), analizzate con precedenti articoli su questo quotidiano. Sotto questo profilo, sono numerose le pronunce della Agenzia delle entrate che, almeno fino al 2017, hanno quasi sempre considerato la **scissione societaria**, seguita dalla cessione della partecipazioni della società scissa (o della beneficiaria), come una **operazione abusiva del diritto**, in quanto veniva adottata la soluzione di trasferire l'azienda o singoli beni (a seconda dell'oggetto della scissione), tramite la **cessione di partecipazioni** e non nella forma diretta della **cessione di ramo di azienda** o di singoli beni.

Questa posizione, alquanto radicale, ha lasciato posto ad una **interpretazione più equilibrata** inaugurata con la [risoluzione n. 97/E/2017](#), ed ora va registrato anche un intervento normativo, in corso di approvazione con il decreto correttivo Ires, che va nella direzione di **allineare la tutela normativa in materia di abuso del diritto**, che oggi vige sul conferimento d'azienda, a quella **sulla scissione**.

Ma l'inversione di tendenza interpretativa è avvenuta con la citata [risoluzione n. 97/E/2017](#) che ha avuto per oggetto una **scissione di ramo di azienda** operante nel settore della **medicina e degli esami di laboratorio**. Più precisamente, la scissione aveva come oggetto la componente immobiliare, cioè l'immobile nel quale veniva svolta l'attività industriale; **scissione funzionale a privare la stessa componente immobiliare da quella operativa**, per fare sì che, ad operazione avvenuta, i soci potessero **cedere le quote della parte operativa** ad un acquirente non interessato alla componente immobiliare. Quindi, l'obiettivo “sostanziale” della operazione era il **trasferimento di ramo di azienda** ad un soggetto terzo **in cambio di denaro**. I soci, viceversa, avrebbero detenuto **le loro partecipazioni nella beneficiaria immobiliare** senza farne oggetto di ipotesi di dismissione. Tale operazione, che prima della risoluzione in commento

avrebbe dato luogo certamente a **censure di abuso del diritto** poggianti sulla considerazione che **veniva trasferito in modo indiretto** (e fiscalmente conveniente) un **ramo di azienda**, viene **giudicata legittima** alla luce del novellato [articolo 10 bis, D.Lgs. 212/2000](#). Sul punto, la risoluzione recita: “ *Questi due diversi regimi fiscali, limitatamente alla circolazione dell'azienda, risultano alternativi in quanto, sebbene comportino criteri di imputazione del reddito imponibile, valori fiscali e carichi fiscali differenti, essi costituiscono alternative diverse, tutte poste sullo stesso piano e aventi, quindi, pari dignità fiscale, rimesse ai contribuenti per dare concreta attuazione ai loro interessi economici e, pertanto, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come indebito.* ”

Questa pronuncia poggia su una **condizione necessaria**, rappresentata dall'oggetto della scissione che deve essere una **azienda e non singoli beni**. Infatti, la stessa prassi poco oltre sottolinea “*Resta inteso che, 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. Inoltre, non deve trattarsi di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell'articolo 87, comma 1, lettera d), Tuir*”

Che la **scissione seguita dalla cessione** delle partecipazioni possa essere considerata **non abusiva**, purché abbia come oggetto un ramo di azienda, **rappresenta un assunto confermato**, inoltre, **dalla successiva** [risoluzione n. 98/E/2017](#).

Sul punto, in realtà, si potrebbe obiettare che, se la **scissione di ramo di azienda** non è abusiva, poiché, comunque, le plusvalenze restano nel **perimetro del reddito d'impresa**, il medesimo ragionamento potrebbe essere esteso **anche ai singoli beni**. Se pensiamo ad una scissione di immobile, con la **cessione delle quote** è vero che si trasferisce la proprietà della società contenitore, ma l'immobile resta, comunque, **nel perimetro del reddito d'impresa**, sicché se in futuro fosse ceduto e vi fossero **plusvalenze significative esse sarebbero tassate**. Detto ciò, va preso atto che, ad oggi, la posizione interpretativa della Agenzia delle entrate sulla scissione abusiva del diritto è distinguere in modo chiaro la **scissione di azienda dalla scissione di singolo bene**.

Questa stessa posizione emerge nel testo del Correttivo Ires di prossima approvazione che introduce un comma 15 quinquies al testo dell'[articolo 173, Tuir](#); norma che, come è noto, disciplina la **fiscalità della scissione**.

La modifica è inserita nel comparto generale della **nuova fiscalità della scissione scorporo** (articolo 16 del Correttivo), il che può generare qualche **confusione, nel senso di limitare l'impatto della disposizione antiabuso alla scissione con scorporo**. In realtà, non è così, poiché le modifiche all'[articolo 173, Tuir](#), per disciplinare la scissione con scorporo, sono contenute nei soli nuovi commi 15 ter e 15 quater dell'[articolo 173, Tuir](#), ma in tale articolo viene introdotto, anche un altrettanto nuovo comma 15 quinquies, la cui portata va al di là della scissione **con scorporo per ricomprendere tutte le scissioni**. La nuova regola afferma che, se

l'oggetto della scissione (con scorporo oppure ordinaria, non importa) **è un'azienda**, allora la norma di cui all'[articolo 10 bis, L. 212/2000](#), risulta inapplicabile, anche in relazione alla **cessione di partecipazioni** che eventualmente segue **la scissione stessa**.

A ben guardare, tale norma completa il **percorso di avvicinamento tra scissione e conferimento d'azienda**, e pone fine alla critica (giusta) di chi, nel passato, **non capiva il motivo per trattare diversamente** (sotto il profilo del tema abuso del diritto) il **conferimento di azienda dalla scissione di azienda**.

Infine, la **decorrenza di tale novità**: nelle intenzioni del legislatore del Correttivo Ires (comma 2 dell'articolo 16) le nuove disposizioni, compresa quella sull'abuso del diritto nella scissione, si applicano alle **operazioni poste in essere nel periodo d'imposta di approvazione definitiva del Correttivo Ires** stesso, quindi **verosimilmente il 2024**, il che **conferisce una valenza, in qualche modo parzialmente retroattiva**, alla nuova **disposizione di tutela del contribuente**.