

Società

SCISSIONE SOCIETARIA

ASPETTI FISCALI

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 173, D.P.R. 917/1986 [CFF 5273], l'operazione di **scissione** è **fiscalmente irrilevante**, sia con riferimento al concambio delle azioni o quote che avviene in capo ai soci della scissa, che agli eventuali plusvalori emersi nella contabilità della/e società beneficiaria/e. Mentre la **neutralità** in capo ai **soci** e alla **scissa** non può essere **derogata**, quella riguardante la/e **beneficiaria/e** può essere **evitata** mediante l'**opzione** per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al **co. 2-ter**, dell'art. 176, D.P.R.

917/1986 [CFF 5276] (richiamato dal co. 15-bis, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986).

Un aspetto rilevante della scissione è il **riporto** delle **perdite fiscali** da parte delle società partecipanti all'operazione. In merito sono diversi gli interventi dell'Agenzia delle Entrate, tra cui spicca quello della **R.M. 30.6.2009, n. 168/E**.

Le perdite fiscali sono comunque solo una delle diverse posizioni soggettive, oggetto di ripartizione in caso di scissione.

SCISSIONE SOCIETARIA – NEUTRALITÀ dell'OPERAZIONE: mediante l'operazione di scissione una società, detta scissa, assegna l'intero suo patrimonio (**scissione totale**), ovvero solo una parte dello stesso (**scissione parziale**), a una o più società, dette beneficiarie.

Da un punto di vista fiscale, l'operazione di scissione è **neutrale**. In particolare, con la scissione:

- **non** si generano **plus/minusvalenze** imponibili in capo alla **società scissa**;
- è **irrilevante** il **concambio** delle azioni o quote che avviene in capo ai **soci**, per effetto della sostituzione delle azioni o quote detenute nella scissa, con quelle attribuite dalla/e beneficiaria/e;
- sono **irrilevanti** i **plusvalori iscritti** nella contabilità della **società beneficiaria**, per effetto dell'imputazione dell'eventuale disavanzo emerso, sia che si tratti di disavanzo da annullamento che da concambio.

Mentre però la **neutralità** in capo ai **soci** e alla **società scissa** è **assoluta**, quella riguardante la **società beneficiaria** è **relativa**.

Ci si riferisce alla possibilità di **optare** per il **regime dell'imposta sostitutiva** di cui al co.

2-ter, dell'art. 176, D.P.R. 917/1986 [CFF 5276] (richiamato dal co. 15-bis, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986 [CFF 5273]), ai fini del **riconoscimento** dei **plusvalori emersi** nella contabilità della società beneficiaria, quando i maggiori valori iscritti sono **attribuibili** agli **elementi dell'attivo** costituenti **immobilizzazioni materiali** e **immateriali** relativi all'azienda ricevuta.

Da un punto di vista operativo, l'operazione di scissione è la più complessa fra le operazioni di carattere straordinario.

Un esempio di tale complessità è dato dalla ripartizione delle posizioni soggettive della società scissa tra le società partecipanti alla scissione.

RICOSTITUZIONE delle POSIZIONI SOGGETTIVE della SOCIETÀ SCISSA: per **posizione soggettiva** s'intende un **diritto/dovere** maturato in capo alla **società scissa** che per effetto della scissione non va perduto, ma esercitato/adempiuto dalla scissa e dalla/e beneficiaria/e, nel caso di scissione parziale, ovvero dalla/e sola/e beneficiaria/e, in caso di scissione totale, con le modalità dettate dal co. 4 e segg., dell'art. 176, D.P.R. 917/1986.

Si hanno tre **diversi tipi di posizioni soggettive**:

- quelle connesse **specificamente a singoli elementi** del **patrimonio scisso**: tali posizioni seguono sempre l'elemento patrimoniale cui si riferiscono;
- quelle connesse per **insiemi ad elementi** del **patrimonio scisso**: tali posizioni seguono il ramo aziendale cui si riferiscono;
- quelle **non** connesse ad **elementi** del **patrimonio scisso**: tali posizioni sono oggetto di ripartizione proporzionale, secondo una regola specifica.

Partendo dalle **posizioni soggettive non connesse** ad alcun **elemento** del **patrimonio scisso**, il co. 4, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986 prevede che queste vengano **ripartite** tra la società scissa (scissione parziale) e/o la/e beneficiaria/e, in base alle rispettive **quote** di **patrimonio netto** contabile trasferito o rimasto:

capitale netto apportato (rimasto)
capitale netto scissa

Tale percentuale rappresenta appunto la quota parte di posizione soggettiva che va ripartita tra la scissa e/o la/e beneficiaria/e in caso di scissione parziale, ovvero tra le sole beneficiarie in caso di scissione totale.

Esempi di posizioni soggettive non connesse ad elementi del patrimonio scisso, sono i seguenti:

- **plusvalenze frazionate** di cui all'art. 86, co. 4, D.P.R. 917/1986 [CFF 5186];
- **spese di manutenzione eccedenti il limite deducibile** nell'esercizio di cui all'art. 102, co. 6, D.P.R. 917/1986 [CFF 5202];
- **indennità di risarcimento assicurativo** di cui all'art. 88, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5188].

Passando alle **posizioni soggettive connesse per insieme ad elementi** del **patrimonio scisso**, sono tali quelle posizioni **non** soggette a **ripartizione** secondo la **regola generale del patrimonio netto contabile** trasferito/rimasto.

Tuttavia, queste non sono neanche posizioni riguardanti i singoli elementi attivi e passivi oggetto di scorporo.

Tali posizioni riguardano **indistintamente l'intero ramo** d'azienda trasferito ovvero rimasto presso la società scissa.

Un esempio può essere quello dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle modifiche, totali o parziali, dei criteri di valutazione previsto dall'art. 110, co. 6, D.P.R. 917/1986 [CFF 5210]; in pratica, se oggetto di

scorporo è un ramo d'azienda in cui è presente un magazzino valutato al Lifo e per il quale s'intende passare al Fifo, l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 110, D.P.R. 917/1986 costituisce una posizione soggettiva per cui è tenuta ad adempiere la società beneficiaria.

Passando, infine, alle **posizioni soggettive connesse a singoli elementi** del **patrimonio scisso**, a detta del nome, queste sono posizioni legate al singolo elemento trasferito/rimasto.

Per fare degli esempi:

- **imponibilità**, nell'esercizio in cui sono percepiti, dei **dividendi deliberati** dalla società partecipata e non ancora pagati (art. 89, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5189]). La connessione è con il relativo credito;
- **deducibilità**, nell'esercizio di pagamento, dei **compensi spettanti agli amministratori** e non pagati nell'esercizio di competenza (art. 95, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5195]). La connessione è con i relativi debiti verso gli amministratori.

Fin qui si è parlato di tre tipologie di posizioni soggettive oggetto di ripartizione. In verità ne esiste una quarta, esclusa dalla disciplina del co. 4, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986.

Tali posizioni soggettive sono quelle oggetto di disciplina specifica all'interno dello stesso art. 173.

In particolare:

- **acconti** relativi sia alle imposte proprie che alle ritenute sui redditi altrui (co. 5);
- valore fiscalmente riconosciuto dei **fondi di accantonamento** (co. 6);
- **rimanenze di beni** di cui all'art. 92, D.P.R. 917/1986 [CFF 5192] (co. 7);
- **rimanenze di titoli** di cui all'art. 94, D.P.R. 917/1986 [CFF 5194] (co. 7);
- **fondi in sospensione d'imposta** (co. 9);
- **riporto delle perdite fiscali** della società scissa (co. 10).

RIPORTO delle PERDITE FISCALI PREGRESSE: ai sensi dell'art. 84, D.P.R. 917/1986 [CFF 5184], è consentito il **riporto in avanti** delle **perdite fiscali pregresse**, nei limiti di **cinque anni** da quando queste si sono verificate.

Tale limite **non** si applica alle perdite generate nei **primi tre periodi d'imposta**. In tali casi, infatti, le perdite sono riportabili **senza limiti** di tempo, a patto che siano state realizzate da una società neo-costituita e siano relative ad una nuova attività produttiva.

Quando una società che riporta delle perdite viene coinvolta in un'operazione di **fusione**, a

quello dell'art. 84, si affianca il disposto del co. 7, dell'art. 172, D.P.R. 917/1986 [CFF 5272].

Tale comma sancisce che le **perdite** delle società che partecipano ad un'operazione di fusione possono essere portate **ad abbattimento del reddito della società incorporante o risultante** dall'operazione medesima:

- per la parte del loro ammontare che **non eccede** l'ammontare del **rispettivo patrimonio netto**, quale risulta dall'ultimo bilancio, o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater c.c., **senza** tener conto dei **conferimenti** e dei **versamenti** effettuati negli **ultimi ventiquattro mesi anteriori** alla data cui si riferisce la situazione;
- e sempre che dal Conto economico, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di **ricavi e proventi** dell'attività caratteristica e di **spese** per prestazioni di **lavoro subordinato, superiore al 40%** di quello risultante dalla **media dei due esercizi anteriori**.

Per opera dell'art. 35, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, in caso di **retrodatazione** degli **effetti fiscali** dell'operazione straordinaria, il **test di operatività** previsto dal citato co. 7, dell'art. 172 va effettuato **anche** in merito al **riporto del risultato negativo**, determinabile con le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione, in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica dell'operazione medesima.

Sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 10.4.2008, n. 143/E, chiarendo che, in caso di fusione con efficacia giuridica nell'anno *n*, occorre **ragguagliare ad anno i ricavi e proventi caratteristici** e le **spese** per prestazioni di **lavoro dipendente** (della società che riporta le perdite da prima della fusione) relativi a tale annualità e confrontare il risultato così ottenuto con il **40%** della **media** degli stessi elementi, relativi agli anni *n-1* e *n-2*; nel caso in cui il delta (ossia, variazione) sia positivo e sia rispettato anche l'altro vincolo del patrimonio netto, la **perdita fiscale** relativa al periodo in questione è **riportabile** dalla società risultante dalla fusione.

Ai sensi del co. 10, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986, i **limiti** posti dal Legislatore al **riporto delle perdite fiscali** in caso di **fusione**, vanno **applicati anche** alle operazioni di **scissione**, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate, e alle società beneficiarie quelle riguardanti la società incorporante o risultante dalla fusione.

Riguardo all'applicazione del **test di vitalità** nelle operazioni di **scissione**, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 30.6.2009, n. 168/E affermando che «*le due operazioni di riorganizzazione aziendale (rectius: fusione e scissione), presentano differenze significative, atteso che con la fusione si verifica sempre un'aggregazione di soggetti, mentre la scissione comporta in ogni caso la suddivisione del soggetto scisso e – solo eventualmente – anche un'unificazione di soggetti diversi, in caso di beneficiaria già preesistente*».

Sulla scorta di ciò, afferma l'Amministrazione finanziaria, non solo il **test di vitalità non** va applicato in capo alla **società scissa**, dal momento che la stessa manterrà post scissione la titolarità delle perdite fiscali pregresse da lei stessa generate, ma non trova applicazione nemmeno nei confronti delle **società beneficiarie di nuova costituzione**.

Si ricorda che il ragionamento è valido **solo** per il caso della **scissione parziale** e non di quella totale, dal momento che, nel secondo caso, la società scissa si estingue.

RETRODATAZIONE degli EFFETTI FISCALI dell'OPE-RAZIONE: come per la fusione, anche con la scissione è possibile **retrodatare gli effetti obbligatori** di cui ai nn. 5) e 6), dell'art. 2501-ter c.c. (richiamati dal co. 1, dell'art. 2506-quater c.c.), ovverosia:

- la **data** dalla quale le azioni o quote cambiate **partecipano agli utili**;
- la **data** a decorrere dalla quale le **operazioni** della società scissa sono **imputate al bilancio** della/e società beneficiaria/e.

Tuttavia, ai sensi del co. 11, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986, la **retrodatazione** degli effetti fiscali è possibile **solo** nei casi di **scissione totale** e a condizione che vi sia **coincidenza** tra la **chiusura dell'ultimo periodo d'imposta** della società scissa e di quelle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo.

DICHIARAZIONI dei REDDITI e IRAP: da un punto di vista della presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Irap, **nessun** particolare **obbligo** sorge quando la **scissione** è di tipo **parziale**.

Infatti, in questo caso, la società scissa continua ad esistere e potrà adempiere nei modi ordinari agli adempimenti dichiarativi.

Dall'altra, le società beneficiarie provvederanno a presentare la dichiarazione, sempre nei modi ordinari, per il periodo che va dalla data di effetto giuridico della scissione alla data di

chiusura del periodo d'imposta.

In caso di scissione totale, invece, poiché la società scissa si estingue, opera il disposto dell'art. 5-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF 7047a].

Prima di entrare nello specifico, è bene rammentare il disposto di cui al co. 12, dell'art. 173, D.P.R. 917/1986, secondo il quale «*gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione*».

Tornando al disposto dell'art. 5-bis, D.P.R. 322/1998, in caso di **scissione totale** la **società designata** presenta la **dichiarazione** relativa al **periodo interinale**, **entro** la fine del **nono mese successivo** alla data di effetto della scissione.

In **manca** di **retrodatazione** degli **effetti** dell'operazione, quindi, in base al co. 1, dell'art. 2506-quater c.c., la **società designata** presenta la **dichiarazione** relativa al **periodo interinale** della società scissa, **entro** il **nono mese** dall'**ultima** delle iscrizioni dell'**atto** di scissione nell'Ufficio del Registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie.

Per quanto riguarda l'**Irap**, l'art. 19, co. 6, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3918v] fa un rimando a quanto previsto dal D.P.R. 600/1973, in presenza delle specifiche operazioni straordinarie.

DICHIARAZIONE IVA: anche in materia di Iva gli **adempimenti** cambiano a seconda che si tratti di **scissione totale** ovvero **parziale**.

In caso di **scissione totale**, la **società beneficiaria** designata presenterà la **dichiarazione Iva** con **due moduli**: uno con i dati riferibili alla società beneficiaria, l'altro con i dati relativi alle operazioni compiute dalla società scissa.

In caso di **scissione parziale**, invece, la società scissa presenterà una **dichiarazione Iva** che comprende **tutte le operazioni**, anche quelle relative al ramo trasferito.

La **società beneficiaria** presenterà la **dichiarazione Iva solo** per le **operazioni** compiute dalla **data** di **efficacia giuridica** della scissione.

Un caso particolare è quello dell'adozione della **contabilità separata** in capo alla scissa.

In questo caso e sempre che si tratti di scissione parziale, le **operazioni** relative al **periodo interinale** vanno dichiarate dalla beneficiaria che ha preso in carico il ramo per il quale era stata tenuta la contabilità separata presso la scissa.

IMPOSTE di REGISTRO e IPO-CATASTALI: il **verbale** di **Assemblea straordinaria** che approva il **progetto** di **scissione** ed il **successivo atto** di **scissione** sono sottoposti a **registrazione** in **termine fisso** con versamento di un'imposta pari a € **168**.

Sono dovute in misura fissa **anche** le eventuali **imposte ipo-catastali**.

Nello specifico:

- **imposta ipotecaria** dovuta sulla trascrizione dell'atto di scissione, pari a € **168**;
- **imposta catastale** dovuta per la voltura eseguita in dipendenza della scissione, pari a € **168**.

LA SETTIMANA
fiscale



È ANCHE SU
facebook®

www.facebook.com/LaSettimanaFiscale

• Aggiornamenti • Novità editoriali • Eventi • Discussioni