



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

## STRUMENTI

# LA SCISSIONE: ASPETTI FISCALI

Data ultimo aggiornamento:  
**31 marzo 2019**

Ultimo aggiornamento:  
**Risposta Ag. Entrate interpello n. 53 del 13/02/2019**

# INDICE

## LA SCISSIONE

<b>1. IMPOSTE DIRETTE .....</b>	<b>3</b>
1.1 NEUTRALITÀ DELLA SCISSIONE .....	3
1.1.1 <i>Neutralità in capo alle società partecipanti</i> .....	3
1.1.2 <i>Neutralità in capo ai soci</i> .....	4
1.2 L’AFFRANCAMENTO DEL DISAVANZO DA SCISSIONE.....	5
1.2.1 <i>L’imposta sostitutiva sui disallineamenti tra i valori civili e fiscali dei beni ricevuti dalla società scissa</i> .....	5
1.2.2 <i>Il riallineamento delle attività immateriali e delle altre attività</i> .....	5
1.2.3 <i>Il bonus aggregazioni previsto dal Decreto Crescita</i> .....	6
1.3 LE POSIZIONI SOGGETTIVE DELLA SOCIETÀ SCISSA.....	7
1.4 IL TRATTAMENTO DEI FONDI .....	8
1.4.1 <i>Fondi di accantonamento della società scissa</i> .....	8
1.4.2 <i>Riserve di utili</i> .....	9
1.4.3 <i>Riserve in sospensione d’imposta</i> .....	9
1.5 LE PERDITE FISCALI .....	10
1.6 RETROATTIVITÀ DELLA SCISSIONE.....	14
1.7 LA SCISSIONE SENZA EFFETTI RETROATTIVI.....	15
1.8 OBBLIGHI E ADEMPIMENTI TRIBUTARI .....	15
1.8.1 <i>Dichiarazione dei redditi e versamenti</i> .....	15
1.8.2 <i>Dichiarazioni e versamenti ai fini IRAP</i> .....	16
1.8.3 <i>Dichiarazioni dei sostituti d’imposta e versamenti delle ritenute</i> .....	17
1.9 LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELLE SOCIETÀ PARTECIPANTI .....	17
1.10 GLI EFFETTI FISCALI DELLA SCISSIONE SUL COSTO DELLA PARTECIPAZIONE DEI SOCI .....	18
1.11 GLI EFFETTI DELLA SCISSIONE SUL REGIME DI CONSOLIDATO FISCALE .....	19
1.11.1 <i>Scissioni che non interrompono la tassazione di gruppo</i> .....	19
1.11.2 <i>Scissioni che interrompono la tassazione di gruppo</i> .....	21
<b>2. LE IMPOSTE INDIRETTE .....</b>	<b>21</b>
<b>3. LE SCISSIONI TRANSFRONTALIERE .....</b>	<b>22</b>
3.1 IL REGIME FISCALE APPLICABILE ALLE SCISSIONI TRANSFRONTALIERE .....	22
3.2 LE PERDITE FISCALI .....	25
3.3 LE RISERVE IN SOSPENSIONE D’IMPOSTA .....	25

# LA SCISSIONE

a cura di CLA Consulting S.r.l.

## 1. IMPOSTE DIRETTE

L'articolo 173 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (di seguito denominato semplicemente il "TUIR") disciplina gli aspetti fiscali relativi all'operazione di scissione con particolare riferimento:

- alla neutralità dell'operazione (in capo alla società e ai soci);
- al trattamento delle posizioni soggettive della società scissa;
- alle modalità di ripartizione delle riserve tra le società partecipanti;
- alla retroattività fiscale dell'operazione;
- agli obblighi ed agli adempimenti tributari in capo alle società partecipanti<sup>1</sup>.

### 1.1 Neutralità della scissione

#### 1.1.1 Neutralità in capo alle società partecipanti

I primi tre commi dell'articolo 173 prevedono la neutralità fiscale della scissione con riferimento sia alle società partecipanti (commi 1 e 2) sia ai soci della società scissa (comma 3).

In particolare, il comma 1 stabilisce che la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore di avviamento.

Il comma 2 dell'articolo 173 specifica chiaramente che, ai fini della determinazione del reddito delle società partecipanti, l'eventuale disavanzo o avanzo di scissione (da concambio e/o annullamento) devono considerarsi fiscalmente irrilevanti<sup>2</sup>.

Per quanto sopra, nell'ipotesi in cui l'eventuale disavanzo dovesse essere imputato al maggior valore dei beni della società beneficiaria:

- l'operazione di scissione continua ad essere **fiscalmente neutra**;
- è possibile **richiedere il riconoscimento fiscale** dei maggiori valori iscritti dalla società beneficiaria per effetto dell'imputazione del disavanzo stesso;
- nella dichiarazione dei redditi è necessario compilare un **prospetto di riconciliazione** (quadro RV) **del valore civilistico e fiscale dei beni** che sono stati iscritti in bilancio dalla società beneficiaria.

Si evidenzia che la scissione societaria rappresenta un'operazione fiscalmente neutra nel solo caso di esercizio di un'attività d'impresa da parte della società scissa e della società beneficiaria.

Viceversa, la scissione di una società commerciale a favore di soggetto che non esercita un'attività d'impresa (ad esempio: in una società semplice), interessando società non soggette al medesimo regime, determina la destinazione dei beni a "finalità estranee all'esercizio dell'impresa" ai sensi dell'articolo 86 comma 1 lett. c) del TUIR, con conseguente emersione di plusvalenze imponibili<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> La presente analisi ha ad oggetto i soli aspetti fiscali relativi all'operazione di scissione, così come previsti dall'articolo 173 del TUIR. Per l'analisi degli aspetti civilistici ed elusivi della scissione si rinvia agli specifici strumenti già pubblicati.

<sup>2</sup> In tal senso è previsto che: "... i maggiori valori iscritti per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo riferibile all'annullamento o al concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società scissa, non sono imponibili nei confronti della beneficiaria. Tuttavia, i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti".

<sup>3</sup> Risoluzione Ag. Entrate 10 giugno 2009 n. 150/E.

### **Un caso particolare: la scissione negativa**

Anche la scissione con patrimonio netto negativo<sup>4</sup> è regolata dal principio di neutralità fiscale previsto dall'articolo 173 comma 2, del TUIR sopra illustrato (in tal senso: ris. Ag. Entrate 16 gennaio 2009 n. 12/E).

Nello specifico, nella scissione negativa:

- in caso di conguaglio monetario: la somma ricevuta dai soci, riducendo il valore fiscalmente riconosciuto delle quote o azioni annullate, costituisce un reddito di capitale ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR;
- la riserva da scissione che si forma in capo alla scissa rappresenta una riserva di utili sulla quale non grava alcun vincolo di sospensione d'imposta e, pertanto, in caso di distribuzione, la stessa è tassabile in qualità di dividendo (in senso analogo si veda anche la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'Interpello n. 101 del 06/12/2018).

Viceversa, con riferimento alla società beneficiaria, il disavanzo non ha alcun rilievo ai fini fiscali, fatta salva l'ipotesi di affrancamento dello stesso in base alle regole generali.

### **1.1.2 Neutralità in capo ai soci**

Il principio di neutralità fiscale della scissione è ribadito, per i soci della scissa, dal comma 3 dell'articolo 173 del TUIR. Secondo questa disposizione, considerato che la scissione non può costituire né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi, il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni che, a scissione avvenuta, sono possedute dai soci della trasferente non può che corrispondere al costo fiscalmente riconosciuto dell'originaria partecipazione posseduta nella società scissa, ridotto dell'eventuale conguaglio in denaro per la parte di esso che non costituisce utile per i soci<sup>5</sup>.

In caso di pagamento di **conguagli di prezzo**, i relativi importi sono tassati:

- nei confronti del socio – persona fisica (non imprenditore): in qualità di “reddito di capitale” ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR<sup>6</sup> (in questo caso, la base imponibile è pari alla differenza tra la somma percepita dal socio e il valore fiscalmente riconosciuto della frazione di partecipazione annullata);
- nei confronti del socio – soggetto IRES: in qualità di “plusvalenza” ai sensi dell'articolo 86 del TUIR (tranne il caso di sussistenza delle condizioni richieste al fine dell'applicazione del regime di esenzione della “*participation exemption*”);
- nei confronti del socio – persona fisica imprenditore (in contabilità ordinaria) ovvero delle società di persone: in qualità di “plusvalenza” in misura corrispondente (per le cessioni realizzate dal 1° gennaio 2019) al 58,14% del relativo ammontare (previa sussistenza dei requisiti richiesti dall'articolo 87 del TUIR per l'applicazione del regime della “*participation exemption*”) ovvero, in assenza, per il 100% del relativo ammontare<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Ovvero l'operazione mediante la quale viene assegnato a una o più società beneficiarie un insieme di elementi patrimoniali attivi e passivi il cui saldo contabile ha valore negativo.

<sup>5</sup> Articolo 173, comma 3, del TUIR: “Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87”.

<sup>6</sup> Articolo 47, comma 7, TUIR: “le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”.

<sup>7</sup> Per le società di persone, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la deliberazione di scissione con il conguaglio prezzo dovesse essere superiore a cinque anni, potrà applicarsi la tassazione separata, in quanto questo conguaglio rientra tra i redditi previsti dall'articolo 17, comma 1, lettera l), del TUIR.

## 1.2 L'affrancamento del disavanzo da scissione

### 1.2.1 L'imposta sostitutiva sui disallineamenti tra i valori civili e fiscali dei beni ricevuti dalla società scissa

Il comma 15-bis dell'articolo 173 riconosce la possibilità della società beneficiaria di applicare, con le stesse modalità, condizioni e termini previsti, l'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR ai fini del riconoscimento dei maggiori valori che dovessero essere iscritti in bilancio dalla società stessa per effetto dell'operazione di scissione.

In particolare, l'imposta sostitutiva (ai fini IRES ed IRAP) è stabilita in misura pari:

- al **12%**, sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di **€ 5.000.000**;
- al **14%**, sulla parte dei maggiori valori che eccede **5.000.000 di €** e fino a **10.000.000 di €**;
- al **16%**, sulla parte dei maggiori valori che eccede i **10.000.000 di €**.

L'affrancamento è consentito soltanto in relazione ai maggiori valori che sono imputati, in sede di allocazione del disavanzo, al maggior valore dei beni provenienti dalla società scissa (ma non anche a quelli della società beneficiaria)<sup>8</sup>.

Il **D.M. 25 luglio 2008** ha chiarito le modalità operative per riallineare (ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP) le differenze esistenti tra i valori civili e fiscali dei beni che sono ricevuti dalla società beneficiaria a seguito dell'operazione di scissione. In particolare è prevista la possibilità di applicare la disciplina in esame:

- a) alle immobilizzazioni materiali ed immateriali (compreso l'avviamento) che non appartengono ad un'azienda in senso stretto;
- b) per riallineare (sia totalmente sia parzialmente) la differenza esistente tra il valore (civile) di iscrizione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nel bilancio della società beneficiaria e l'ultimo valore (fiscale) delle stesse presso la società scissa.

Nell'ipotesi di riallineamento parziale, l'imposta sostitutiva deve essere applicata alle categorie omogenee delle immobilizzazioni da determinare:

- per le immobilizzazioni materiali diverse dagli immobili (ivi compresi gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo): in funzione del relativo **anno di acquisizione** e del **coefficiente di ammortamento**;
- per i beni immobili: attraverso questa suddivisione:
  - aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica;
  - aree non fabbricabili;
  - fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del TUIR (c.d. "fabbricati strumentali per destinazione");
  - fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, secondo periodo, del TUIR (c.d. "fabbricati strumentali per natura");
  - fabbricati previsti dall'articolo 90 del TUIR (c.d. "immobili patrimonio").

Viceversa, per le immobilizzazioni immateriali, compreso l'avviamento, l'affrancamento può essere operato singolarmente.

### 1.2.2 Il riallineamento delle attività immateriali e delle altre attività

In deroga al possibile affrancamento stabilito dal comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR (analizzato al precedente paragrafo), l'articolo 15, comma 10, del D.L. 29 novembre 2008 n. 185 (convertito nella Legge

<sup>8</sup> A commento si vedano anche la circolare 25 settembre 2008 n. 57/E e la risoluzione Ag. Entrate 11 giugno 2010 n. 50/E.

28 gennaio 2009 n. 2) prevede un'ulteriore facoltà, ovvero la possibilità di assoggettare, in tutto o in parte, gli eventuali maggiori valori che sono iscritti in bilancio a titolo di **avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali** a seguito di operazioni straordinarie (tra i quali, ovviamente, è ricompresa l'operazione di scissione) ad un'imposta sostitutiva con aliquota del **16%** (anche in questo caso, l'opzione ha lo scopo di dare rilevanza fiscale ai maggiori valori che sono stati iscritti in bilancio)<sup>9</sup>.

L'opzione è consentita soltanto nel caso in cui le attività interessate:

- fanno parte di un **compendio aziendale** (e, conseguentemente, non costituiscono singole entità prive di organizzazione);
- sono relative:
  - **all'avviamento, ai marchi d'impresa ed alle altre attività immateriali;**
  - **ad attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR** (ad esempio, le rimanenze di magazzino, i titoli immobilizzati e non, e i crediti).

Il regime di affrancamento sopra citato è altresì fruibile per le partecipazioni che sono possedute in società **controllate non residenti**<sup>10</sup>.

L'opzione per l'affrancamento in esame può essere effettuata:

- in misura totale o parziale (nell'ipotesi di affrancamento parziale, l'opzione esercitata deve ritenersi comunque "definitiva", con conseguente impossibilità di affrancare la residua parte del disallineamento non affrancata nei periodi d'imposta successivi);
- in modo distinto e autonomo per ogni singolo bene o attività immateriale (e, quindi, non necessariamente per "categorie omogenee");
- mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 16%, da versare obbligatoriamente in un'unica soluzione, entro il termine previsto per il pagamento del saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata effettuata l'operazione straordinaria.

Il versamento dell'imposta sostitutiva:

- determina il perfezionamento dell'opzione;
- può essere effettuato anche mediante l'utilizzo in compensazione dei crediti relativi ad altre imposte (nei limiti previsti dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000 n. 388).

### 1.2.3 Il bonus aggregazioni previsto dal Decreto Crescita

Il c.d. "Decreto Crescita"<sup>11</sup> ha riproposto il c.d. "bonus aggregazioni" (istituto per la prima volta con la legge Finanziaria del 2007), con l'obiettivo di incentivare le operazioni di aggregazione aziendale e favorire la crescita dimensionale delle imprese.

In particolare questo beneficio:

- consente di ottenere il riconoscimento fiscale gratuito (entro il limite di **5 milioni**) del disavanzo da concambio che emerge dalle operazioni di scissione e dalle altre operazioni straordinarie (fusione e conferimento d'azienda);
- è di natura temporanea e riguarda le operazioni che sono realizzate dalla data di entrata in vigore del decreto fino al **31 dicembre 2022** (a tal fine, è necessario fare riferimento alla data di efficacia giuridica

<sup>9</sup> I tratti distintivi che caratterizzano la disciplina di riallineamento prevista dall'articolo 15 del D.L. 185/2008 sono stati chiariti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 11 giugno 2009 n. 28/E.

<sup>10</sup> Articolo 15, commi 10, 11, e 12, del D.L. n. 185/2008, così come modificato dall'articolo 1, commi 81-83, della legge 27 dicembre 2017 n. 205

<sup>11</sup> Approvato dal Consiglio dei Ministri del 4 aprile 2019 e in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale al momento di redazione della presente analisi.

delle operazioni, che per la scissione, fatta salva la possibile postdatazione degli effetti, coincide con l'ultima delle iscrizioni presso il registro delle imprese).

Per fruire dell'agevolazione è richiesto che le imprese partecipanti all'operazione di aggregazione:

- siano operative da almeno **due anni**;
- non facciano parte dello **stesso gruppo societario**;
- non siano legate da un rapporto di partecipazione superiore al **20%**;
- **non siano controllate**, neanche indirettamente, dallo **stesso soggetto**.

Il requisito dell'operatività esclude dal beneficio le imprese neocostituite. Pertanto non sono agevolabili le operazioni di scissione effettuate in società di nuova costituzione.

Inoltre, è richiesto che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione “*si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione*” nelle condizioni sopra indicate (pertanto i requisiti devono sussistere non solo al momento in cui viene posta in essere l'operazione, ma anche ininterrottamente nel corso dei due anni precedenti).

Infine, fatta salva la possibilità di richiedere interpello disapplicativo, è prevista un'ipotesi di decadenza qualora la società risultante dall'aggregazione dovesse porre in essere ulteriori operazioni straordinarie ovvero cedere i beni affrancati nei quattro esercizi successivi.

### 1.3 Le posizioni soggettive della società scissa

L'articolo 173, comma 4, del TUIR disciplina il criterio di ripartizione delle c.d. “posizioni soggettive” nell'ambito dell'operazione di scissione. Devono considerarsi tali “*ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti di imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi di imposta successivi alla scissione*”.<sup>12</sup>

In sintesi, possono considerarsi posizioni soggettive quelle situazioni giuridiche (principalmente connesse alla determinazione del reddito imponibile) che presentano i seguenti requisiti:

- sono preesistenti in capo alla scissa alla data in cui si producono gli effetti della scissione;
- sono correlate ad elementi facenti parte del patrimonio scisso (in particolare questa connessione deve essere ravvisata con poste contabili dello stato patrimoniale e non anche del conto economico);
- sono sostanzialmente divisibili tra i diversi soggetti partecipanti all'operazione.

Con specifico riferimento alla scissione, è necessario distinguere tra:

- a) **le posizioni soggettive specificamente connesse a singoli elementi del patrimonio scisso**: che seguono l'elemento a cui sono riferite. A titolo esemplificativo, sono tali:
  - la durata del possesso delle partecipazioni esenti ai sensi dell'articolo 87 del TUIR;
  - l'imponibilità, nell'esercizio del relativo incasso, dei dividendi deliberati, ma non ancora corrisposti dalla società partecipata (articolo 89, comma 2, del TUIR. In questo caso la connessione è con il relativo credito);

<sup>12</sup> Per la definizione di “posizione soggettiva” si vedano anche la risoluzione ministeriale 30 giugno 2003, n. 143/E; la risoluzione ministeriale 5 febbraio 2003, n. 26/E; la risoluzione ministeriale 1° agosto 2002, n. 255/E; la risoluzione ministeriale 19 marzo 2002, n. 91/E; la circolare ministeriale 25 agosto 2000, n. 161/E.

- la deducibilità nell'esercizio di pagamento dei compensi relativi agli amministratori (articolo 95, comma 5, del TUIR) non corrisposti nell'esercizio di competenza (in questo caso la connessione è con il relativo debito verso gli amministratori);
  - la deducibilità nell'esercizio di pagamento (se diverso da quello di competenza) delle imposte (articolo 99, comma 1, del TUIR. La connessione è con il relativo debito);
  - la deducibilità nell'esercizio di pagamento (se diverso da quello di competenza) dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria (articolo 99, comma 3, del TUIR. La connessione è con il relativo debito);
  - il valore fiscalmente riconosciuto dei fondi ammortamento;
  - la durata complessiva dei contratti di leasing (articolo 102, comma 7, del TUIR);
  - la natura di fondo non tassato del fondo di accantonamento per rischi su crediti per la parte accantonata in misura eccedente rispetto ai limiti previsti dall'articolo 106 del TUIR;
  - la natura (se a rimborso o a riporto) delle eccedenze d'imposta (articolo 80 del TUIR);
  - il costo fiscalmente riconosciuto dei beni e dei diritti ai sensi dell'articolo 110 del TUIR;
  - l'agevolazione "patent box" prevista dall'articolo 1, commi 37-45, della Legge n. 190/2014 (la connessione è con il bene immateriale agevolabile)<sup>13</sup>;
- b) **le posizioni soggettive connesse per insiemi ad elementi del patrimonio scisso:** seguono il ramo aziendale a cui si riferiscono. Sono tali:
- le spese di manutenzione che eccedono il limite deducibile nell'esercizio (articolo 102, comma 6, del TUIR);
  - l'obbligo di comunicazione all'Ufficio relativo alla variazione dei criteri di valutazione (articolo 110, comma 6, del TUIR);
- c) **le posizioni soggettive non connesse ad elementi del patrimonio scisso:** da ripartire sulla base delle quote rispettive di patrimonio netto attribuite e rimaste, rispettivamente, alla beneficiaria ed alla scissa. Sono tali:
- le plusvalenze rateizzate (articolo 86, comma 4, del TUIR);
  - le indennità derivanti da risarcimento assicurativo rateizzate (articolo 88, comma 2, del TUIR);
  - le plusvalenze sulla cessione di azioni proprie rateizzate (articolo 82 del TUIR);
  - le spese di rappresentanza rateizzate (articolo 108, comma 2, del TUIR).

## 1.4 Il trattamento dei fondi

### 1.4.1 Fondi di accantonamento della società scissa

L'articolo 173, comma 6, del TUIR analizza il trattamento fiscale applicabile ai fondi diversi da quelli in sospensione d'imposta e di quelli tassati. I fondi di accantonamento disciplinati dalla normativa in esame sono quelli indicati agli articoli da 105 a 107 del TUIR. In sintesi, si tratta dei fondi di quiescenza e previdenza, dei fondi rischi su crediti, dei fondi per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e aeromobili, dei fondi per spese di ripristino o sostituzione di beni gratuitamente devolvibili e dei fondi per manifestazioni a premio.

Nello specifico, è previsto che: *"il valore fiscalmente riconosciuto dei fondi di accantonamento della società scissa si considera già dedotto dalle beneficiarie, oltre che, in caso di scissione parziale, dalla suddetta società,*

<sup>13</sup> Circolare Ag. Entrate 7 aprile 2016 n. 11/E.



per importi proporzionali alle quote in cui risultano attribuiti gli elementi del patrimonio ai quali, specificamente o per insiemi, hanno riguardo le norme tributarie che disciplinano il valore stesso”.

Stante quanto sopra, è possibile distinguere tra:

- **i fondi che sono specificamente correlati a singoli elementi dell'attivo patrimoniale della scissa** (ad esempio: il fondo TFR, fondo indennità cessazione rapporti, fondi per lavori ciclici di manutenzione, fondi per concorsi a premio). In questo caso il fondo tassato/esente e il relativo trattamento tributario devono ritenersi di pertinenza del soggetto a cui viene assegnato l'elemento patrimoniale nel progetto di scissione;
- **i fondi che sono correlati per insiemi** (ad esempio il fondo rischi su crediti ed il fondo rischi su cambi): in questo caso occorre avere riguardo al fatto che il fondo sia legato al ramo d'azienda trasferito ovvero sia rimasto in capo alla società scissa (a titolo esemplificativo, se il fondo è finalizzato a misurare un rischio od un onere connesso al ramo d'azienda scisso, la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione sarà attribuita alla società beneficiaria);
- **i fondi non correlati**: se il fondo riguarda indistintamente l'intero patrimonio della società scissa, lo stesso deve essere suddiviso attraverso un criterio proporzionale, ovvero assegnando la possibilità di eseguire la variazione in diminuzione a tutte le società che sono coinvolte nell'operazione di scissione in misura proporzionale alle quote di patrimonio netto che sono state trasferite o rimaste.

#### 1.4.2 Riserve di utili

Il trattamento fiscale applicabile alle riserve di utili provenienti dalla società scissa e imputate dalla società beneficiaria al proprio capitale sociale (con conseguente perdita dell'originaria qualificazione contabile esistente presso la società scissa) è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella **risoluzione 2 ottobre 2002 n. 317/E**. In questa sede è stato osservato che questo passaggio non determina “... la perdita della originaria qualificazione giuridica dal momento che tali poste patrimoniali provenienti dalla scissa mantengono la medesima natura che avevano in capo alla scissa stessa, ancorché confluite nel capitale sociale della beneficiaria”.

Il riconoscimento del mantenimento dell'originaria qualificazione giuridica fa sì che, nell'ipotesi di una successiva eventuale riduzione del capitale sociale da parte della società beneficiaria (con restituzione delle somme originariamente qualificate come riserve di utili), gli importi distribuiti devono essere tassati in capo ai soci in qualità di “dividendo”.

#### 1.4.3 Riserve in sospensione d'imposta

L'articolo 173, comma 9, del TUIR stabilisce le modalità con cui le società beneficiarie sono tenute a ricostituire le riserve in sospensione di imposta della società scissa.

Al riguardo, è prevista:

- (in generale): la necessità di ripartire queste riserve tra le società partecipanti in misura proporzionale alle quote di patrimonio netto contabile a ciascuna trasferite o rimaste. A titolo esemplificativo, è stato chiarito che:
  - “l'attribuzione alle beneficiarie dei fondi di rivalutazione monetaria deve avvenire secondo la regola generale in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile”<sup>14</sup>;
  - “solitamente, nelle leggi di rivalutazione dei cespiti, è previsto un “periodo di sorveglianza” che, finché sussiste, determina una stretta connessione tra le vicende giuridiche ed economiche degli immobili rivalutati ed il trattamento fiscale della riserva in sospensione, nel senso che le sorti dei primi incidono sulla seconda

<sup>14</sup> Circolare ministeriale 17 maggio 2000 n. 98.

e viceversa. Decorso il periodo di sorveglianza, la ripartizione di dette riserve avverrà in base al criterio generale previsto dal primo periodo del comma 9 dell'art. 173 del TUIR"<sup>15</sup>;

- (nello specifico) se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa esistenti alla data di effetto della scissione: la necessità delle società beneficiarie che acquisiscono gli elementi patrimoniali di ricostituire anche i relativi fondi (in caso contrario le riserve concorrono a formare il reddito delle beneficiarie stesse). A titolo esemplificativo, sono state considerate specificatamente connesse ad un elemento patrimoniale le seguenti riserve in sospensione<sup>16</sup>:
  - le poste costituite a fronte dell'acquisizione di beni in natura a titolo di liberalità o contributo<sup>17</sup>;
  - il fondo plusvalenze derivante da conferimenti agevolati (ex articolo 34 della legge 576/1975).

A livello operativo, le riserve in sospensione d'imposta (sia specificamente connesse sia non connesse) possono essere suddivise in due ulteriori gruppi, ovvero:

- **le riserve tassabili soltanto in caso di distribuzione:** che devono essere ricostituite dalla società beneficiaria se e nel limite in cui vi sia un avanzo di scissione o un aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla scissione;
- **le altre riserve:** che devono essere ricostituite integralmente nel bilancio della società beneficiaria, a pena di tassazione (in particolare la ricostituzione di queste riserve può avvenire o mediante l'utilizzo dell'eventuale avanzo di scissione ovvero mediante l'utilizzo di riserve libere già esistenti nel bilancio della beneficiaria oppure vincolando una parte del capitale sociale, esplicitando l'esistenza di questo vincolo nella nota integrativa. In caso contrario, l'ammontare delle riserve attribuite alla beneficiaria e non ricostituite concorre a formare il reddito imponibile di quest'ultima nel primo esercizio chiuso dopo la scissione<sup>18</sup>).

## 1.5 Le perdite fiscali

Le modalità di riporto delle perdite pregresse nell'ambito della scissione sono stabilite dal comma 10 dell'articolo 173 del TUIR e si concretizzano in un rinvio *tout court* ai criteri ed ai limiti che sono stabiliti dal comma 7 dell'articolo 172 del TUIR per le operazioni di fusione<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> In questo senso si era già orientata la dottrina secondo la quale il criterio generale dovrebbe essere "adeguato" alle diverse leggi di rivalutazione dei beni d'impresa. Cfr. L. Miele, "Nelle scissioni i crediti di imposta per agevolazioni seguono il bene", in *Bilancio e reddito di impresa* n. 4/2017, pag. 29, secondo il quale "in relazione alla riserva di rivalutazione iscritta ai sensi dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008 le conclusioni dovrebbero essere più articolate in quanto l'efficacia fiscale di tale rivalutazione decorreva dal 2013 e comunque a condizione che i beni rivalutati non venissero ceduti prima del 2014, altrimenti l'efficacia della rivalutazione veniva meno ab origine e, contestualmente, veniva meno il diritto di mantenere il regime di sospensione d'imposta. In questo caso, se, ad esempio, si fosse effettuata una scissione della società che ha effettuato la rivalutazione, le conseguenze dovevano essere le seguenti:

- se la scissione si è perfezionata all'interno del periodo di moratoria, la riserva di rivalutazione doveva essere ripartita tra le beneficiarie (e la scissa, in caso di scissione parziale) secondo il criterio d'imputazione specifica;
- se la scissione si è perfezionata dopo la conclusione del periodo di moratoria, la riserva di rivalutazione doveva essere ripartita tra le beneficiarie (e la scissa, in caso di scissione parziale) secondo il criterio di imputazione proporzionale". In tal senso anche la circolare Assonime n. 30/2009.

<sup>16</sup> Circolare 17 maggio 2000 n. 98/E.

<sup>17</sup> Come chiarito nella circolare 17 maggio 2000 n. 98/E "Il previgente comma 3 lett. b) dell'art. 55 diversificava infatti il regime di sospensione dei fondi d'accantonamento, in relazione alla circostanza che essi si fossero costituiti a seguito di contributi in denaro o in natura. Nel primo caso, il fondo veniva assoggettato a tassazione solo a seguito del suo utilizzo per scopi non conformi; mentre, nell'ipotesi di contributi in natura, la norma stabiliva altresì un preciso legame con i relativi beni allocati nell'attivo. La tassazione del fondo veniva cioè a dipendere anche da particolari vicende dei beni oggetto di contributo che non dovevano essere destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore o assegnati ai soci. Pertanto, i fondi derivanti da accantonamenti di contributi in natura dovranno, a seguito della scissione, seguire i relativi beni, se ancora esistenti nel bilancio della scissa".

<sup>18</sup> Risoluzione ministeriale 18 settembre 2001 n. 131/E.

<sup>19</sup> Articolo 173, comma 10, TUIR: "alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172 riferendosi alla società scissa, le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale

Le limitazioni all'utilizzo delle perdite previste da questa disposizione sono applicabili sia alla società scissa (che viene equiparata alla società fusa o incorporata) sia alla società beneficiaria (che viene equiparata alla società incorporante ovvero, per le operazioni di fusione per unione, alla società risultante dalla fusione).

In particolare, nell'ambito dell'operazione di scissione, le perdite fiscali della società scissa devono essere ripartite tra le società partecipanti con le seguenti modalità:

- **in caso di scissione totale:** in misura proporzionale al patrimonio netto contabile che è stata attribuito a ciascuna beneficiaria;
- **in caso di scissione parziale:** in misura proporzionale al patrimonio netto contabile che è stata attribuito a ciascuna beneficiaria e a quello che è rimasto nella società scissa.

Si ricorda che le limitazioni che sono previste per il riporto delle perdite fiscali delle società partecipanti all'operazione di scissione sono altresì applicabili<sup>20</sup>:

- agli interessi indeducibili oggetto di riporto ai sensi dell'articolo 96 del TUIR;
- alle eccedenze del rendimento nozionale derivanti dall'applicazione della c.d. "agevolazione ACE"<sup>21</sup>.

Nella seguente tabella riepiloghiamo i principali chiarimenti interpretativi che sono stati espressi dall'Agenzia delle Entrate in relazione al trattamento applicabile alle perdite fiscali delle società partecipanti nell'operazione di scissione.

Interpretazione	Contenuto
<b>Risoluzione 13 marzo 2007 n. 48/E</b>	La normativa fiscale prevista in tema di scissione è applicabile anche durante il consolidato. Pertanto, tutte le perdite che soddisfano i requisiti per la relativa riportabilità devono essere trasferite alla società beneficiaria, comprese quelle che si sono originate durante la tassazione di gruppo (sul tema si veda anche la circolare Assonime 19 marzo 2007 n. 16).
	Ai fini del c.d. "test di vitalità" previsto dall'articolo 173, comma 10, del TUIR:

*risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'articolo 2506-bis del Codice Civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2506-ter del Codice Civile".*

Articolo 172, comma 7, TUIR: "Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante 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'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. 8. Il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico".

<sup>20</sup> A commento si veda anche la circolare Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008 n. 12/E (risposta n. 5.1).

<sup>21</sup> Prevista dall'articolo 1, comma 4, del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201 convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2018 l'articolo 1, comma 1080, della legge 30 dicembre 2018 n. 415 ha abrogato l'ACE, riconoscendo la possibilità di riportare ai periodi d'imposta successivi le eccedenze ACE pregresse.

<b>Risoluzione 13 luglio 2009 n. 183/E</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• è necessario rispettare i requisiti minimi di vitalità economica non solo nel periodo precedente alla scissione ma anche fino al momento in cui la stessa viene deliberata;</li> <li>• è necessario assumere a riferimento tutti i proventi che, in relazione alla specifica attività svolta dalla società, possono essere considerati “caratteristici”;</li> <li>• dai “proventi caratteristici” rilevanti ai fini del test di vitalità” occorre escludere i contributi eventualmente ricevuti.</li> </ul> <p>A commento si veda anche la norma di comportamento n. 176 dell’ADC di Milano.</p>
<b>Circolare 9 marzo 2010 n. 9/E</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>le perdite fiscali che restano in capo alla società scissa</u>: non sono soggette alla disciplina prevista dall’articolo 173, comma 10, del TUIR;</li> <li>• <u>le perdite fiscali direttamente realizzate dalla società beneficiaria preesistente</u>: sono soggette alle limitazioni previste dall’articolo 173, comma 10, del TUIR;</li> <li>• <u>le perdite fiscali prodotte dalla società scissa e trasferite ad una società beneficiaria preesistente</u>: sono ugualmente soggette alle limitazioni previste dall’articolo 173, comma 10, del TUIR (in questo caso è necessario confrontare l’ammontare delle perdite trasferite alla beneficiaria con il patrimonio netto dalla stessa ricevuto per effetto della scissione, rettificato dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti);</li> </ul>
<b>Circolare 9 marzo 2010 n. 9/E</b>	<p>Per le operazioni di scissione che coinvolgono società che hanno optato per l’applicazione del regime del consolidato fiscale nazionale (ex articoli 117-129 del TUIR):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>per le scissioni che non interrompono la tassazione di gruppo</u>: le disposizioni limitative al riporto delle perdite fiscali previste dall’articolo 173, comma 10, del TUIR sono applicabili soltanto alle perdite “pregresse” all’ingresso nel regime consolidato di ciascuna società partecipante all’operazione (ma non, viceversa, alle perdite prodotte durante il periodo di validità dell’opzione per il consolidato);</li> <li>• <u>per le scissioni che sono effettuate strumentalmente alla vigilia della cessazione del consolidato e/o da società successivamente fuoriuscite dal perimetro del consolidamento</u>: occorre verificare se l’operazione è stata realizzata al solo scopo di eludere le disposizioni previste dall’articolo 173, comma 10, del TUIR e dall’articolo 172, comma 7, del TUIR.</li> </ul>

<b>Esempio</b>		
Ipotizziamo (anno X) una scissione in cui la società scissa A attribuisce il 40% del proprio patrimonio ad una società beneficiaria preesistente. In particolare i dati di riferimento sono i seguenti:		
	<b>Società scissa (A)</b>	<b>Società beneficiaria (B)</b>
Patrimonio netto ante scissione	8.000	4.000
Perdite pregresse	6.400	5.200
Ricavi e proventi esercizio X	4.000	2.800
Ricavi e proventi esercizio (X-1)	2.800	3.200
Ricavi e proventi esercizio (X-2)	2.000	3.440
Spese prestazioni lavoro esercizio X	800	1.040
Spese prestazioni lavoro esercizio (X-1)	600	800
Spese prestazioni lavoro esercizio (X-2)	400	720

Conferimenti effettuati nei 24 mesi precedenti	1.200	800
--	-------	-----

In questo caso si avrà:

### **1) Ripartizione delle perdite pregresse della società scissa tra la società scissa e la società beneficiaria**

Le perdite pregresse della società scissa devono essere ripartite in proporzione al patrimonio netto attribuito a ciascuna società nell'ambito della scissione. In questo senso si avrà:

- a) perdite fiscali utilizzabili dalla società scissa:  $6.400 \times 60\% = 3.840$   
 b) perdite fiscali da attribuire alla società beneficiaria:  $6.400 \times 40\% = 2.560$

### **2) Verifica dell'utilizzabilità delle perdite pregresse della società scissa trasferite alla società beneficiaria**

L'impiego delle perdite trasferite alla società beneficiaria è soggetto alle condizioni e ai limiti previsti dall'articolo 172, comma 7, del Tuir. Pertanto è necessario determinare:

- 1) il 40% della media dei ricavi e proventi relativi agli esercizi (X-1) e (X-2) =  $\{(2.800 + 2.000)/2\} \times 40\% = 2.400 \times 40\% = 960$   
 2) il 40% della media del costo del lavoro relativo agli esercizi (X-1) e (X-2) =  $\{(600 + 400)/2\} \times 40\% = 500 \times 40\% = 200$   
 3) il superamento dei ricavi e proventi e delle spese di lavoro subordinato relative all'esercizio X rispetto alle medie sopra calcolate.

Ricavi e proventi esercizio X (4.000) > 40% della media ricavi e proventi esercizi (X-1) e (X-2): (960)

Costo del lavoro esercizio X (800) > 40% della media costo lavoro esercizi (X-1) e (X-2): (200)

### **3) Ammontare delle perdite della scissa utilizzabili dalla beneficiaria**

Le perdite pregresse della scissa sono utilizzabili dalla beneficiaria per un ammontare non eccedente la quota del patrimonio netto attribuita alla stessa (risultante dal bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale) al netto dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (da attribuire, anch'essi, in misura proporzionale).

Da quanto sopra, deriva che le perdite fiscali derivanti dalla società scissa (pari a 2.560) risultano liberamente utilizzabili dalla beneficiaria in quanto il relativo ammontare (pari a 2.560) risulta inferiore al limite massimo utilizzabile pari a 2.720 così determinato:

$$(8.000 \times 40\%) - (1.200 \times 40\%) = 3.200 - 480 = 2.720$$

### **4) Riportabilità delle perdite pregresse anteriori alla scissione da parte della società beneficiaria**

A seguito delle modifiche normative citate, le limitazioni al riporto delle perdite devono essere verificate anche in capo alla società beneficiaria con riferimento alle sue perdite anteriori alla scissione. Pertanto, analogamente a quanto sopra, occorre calcolare:

- 1) il 40% della media dei ricavi e proventi relativi agli esercizi (X-1) e (X-2) =  $\{(3.200 + 3.440)/2\} \times 40\% = 1.328$   
 2) il 40% della media del costo del lavoro relativo agli esercizi (X-1) e (X-2) =  $\{(800 + 720)/2\} \times 40\% = 304$   
 3) il superamento dei ricavi e proventi e delle spese di lavoro subordinato relative all'esercizio X rispetto alle medie sopra calcolate.

Ricavi e proventi esercizio X (2.800) > 40% della media ricavi e proventi esercizi (X-1) e (X-2): (1.328)

Costo del lavoro esercizio X (1.040) > 40% della media costo lavoro esercizi (X-1) e (X-2): (304)

4) ammontare del patrimonio netto contabile (al netto dei conferimenti operati nei 24 mesi precedenti):  $4.000 - 800 = 3.200$

Per quanto sopra, quindi, le perdite fiscali della società beneficiaria anteriori all'operazione di scissione e utilizzabili sono pari a 3.200 (in quanto inferiore a 5.200).

### 5) Conclusioni

A seguito dell'operazione di scissione la società beneficiaria B avrà perdite pregresse liberamente riportabili per un ammontare complessivo di 5.760, pari alla somma tra:

- le proprie perdite pregresse (3.200);
- le perdite attribuite dalla società scissa (2.560).

## 1.6 Retroattività della scissione

L'articolo 173, comma 11, del TUIR prevede che:

- la retrodatazione degli effetti fiscali della scissione è ammessa soltanto per le **scissioni totali con beneficiarie preesistenti** e quando sia la le beneficiarie che la società scissa **chiudono l'esercizio alla stessa data**;
- la **retrodatazione** degli effetti non è ammessa per le **scissioni parziali** (per queste operazioni, pertanto, la data di effetto coinciderà sempre con la data dell'ultima iscrizione dell'atto di scissione al Registro delle imprese)<sup>22</sup>;
- la **postdatazione** degli effetti è **sempre ammessa** per le operazioni di scissione sia totale sia parziale (fatto salvo, ovviamente, per le scissioni che sono effettuate mediante la costituzione di nuove società).

I commi 7 e 8 dell'articolo 173 disciplinano i criteri di valorizzazione dei beni che sono acquisiti dalla beneficiaria<sup>23</sup>. In particolare, le **rimanenze di magazzino e i titoli** (articoli 92 e 94 del TUIR) già esistenti all'inizio del periodo d'imposta presso la società scissa:

- a) devono trasferirsi alle società beneficiarie con la stessa stratificazione esistente presso la scissa;
- b) (di conseguenza) devono sommarsi alle analoghe voci eventualmente già presenti presso la società beneficiaria.

Da quanto sopra deriva che:

- nel caso in cui vi sia corrispondenza tra le rimanenze della scissa e quelle della beneficiaria: le voci individuate per periodo di formazione in capo alla società scissa dovranno essere imputate alle corrispondenti voci, se esistenti, delle società beneficiarie all'inizio del periodo d'imposta;
- nel caso in cui non vi sia corrispondenza tra le rimanenze della scissa e quelle della beneficiaria: le voci individuate per periodo di formazione in capo alla scissa costituiranno nuove e distinte categorie di rimanenze o titoli in capo alla società beneficiaria.

<sup>22</sup> A conferma, l'Agenzia delle Entrate ha escluso questa possibilità relativamente ad una scissione parziale proporzionale con trasferimento di un ramo d'azienda dalla scissa alla beneficiaria (risoluzione 1° agosto 2002, n. 255/E).

<sup>23</sup> Articolo 173, comma 7, TUIR: "Se gli effetti della scissione sono fatti retroagire a norma del comma 11, per i beni di cui agli articoli 92 e 94 le disposizioni del precedente comma 4 trovano applicazione sommando proporzionalmente le voci individuate per periodo di formazione in capo alla società scissa all'inizio del periodo d'imposta alle corrispondenti voci, ove esistano, all'inizio del periodo medesimo presso le società beneficiarie"

## 1.7 La scissione senza effetti retroattivi

In caso di scissione parziale e di scissione non retroattiva in una società preesistente, i costi fiscalmente riconosciuti devono essere assunti nella misura risultante alla data in cui ha effetto la scissione (articolo 173, comma 8, TUIR). Inoltre:

- gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali trasferiti: devono essere imputati in contabilità sia dalla scissa sia alle beneficiarie in proporzione alla durata di utilizzo dei beni medesimi (nella maggioranza dei casi questo momento coinciderà con la durata della frazione d'esercizio antecedente o successiva alla data di effetto della scissione);
- per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione indicate al comma 6 dell'articolo 102, del TUIR: la relativa deduzione fiscale spetterà a ciascuna partecipante in misura proporzionale alla durata di utilizzo dei beni che sono stati oggetto di trasferimento.

## 1.8 Obblighi e adempimenti tributari

### 1.8.1 Dichiarazione dei redditi e versamenti

Gli obblighi di versamento degli acconti delle imposte (articolo 173, comma 12, TUIR):

- in caso di scissione parziale: restano interamente in capo alla scissa;
- in caso di scissione totale: sono trasferiti alle società beneficiarie e devono essere ripartiti tra quest'ultime in misura proporzionale alla quota di patrimonio netto che è stata trasferita a ciascuna di esse.

Di seguito riepiloghiamo i principali adempimenti connessi alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi in base al relativo periodo di imposta di riferimento.

#### **A) Dichiarazione del periodo d'imposta antecedente a quello in cui si perfeziona la scissione**

In caso di **scissione parziale**, la società scissa continua a presentare la propria dichiarazione dei redditi applicando le disposizioni ordinarie ed entro i termini ordinari di presentazione delle dichiarazioni.

In caso di **scissione totale**, gli obblighi di presentazione della dichiarazione della società scissa relativa al periodo d'imposta precedente a quello in cui la scissione viene perfezionata sono indicati nella tabella seguente.

#### **Soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi - periodo di imposta antecedente alla scissione**

<b>Data di efficacia giuridica della scissione</b>	<b>Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi</b>
Prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta antecedente alla scissione	Società beneficiaria designata, che presenta la dichiarazione per conto della società scissa estinta
Dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta antecedente alla scissione	Società scissa, ancora in vita alla data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione

La dichiarazione è presentata nei termini ordinari (ad esempio, entro il 30 settembre dell'anno successivo per i soggetti "solari").

Se la dichiarazione deve essere presentata dalla società beneficiaria designata, i dati da indicare nel frontespizio sono quelli della società scissa, mentre nei campi del soggetto dichiarante andranno indicati i

dati del rappresentante fiscale della società beneficiaria designata, indicando il codice “9”, e il codice fiscale di quest’ultima.

### **B) Dichiarazione del periodo di imposta “ante scissione”**

La **scissione totale** determina la suddivisione in **due periodi di imposta**, ovvero:

- il primo (periodo di imposta “ante scissione”) che termina il giorno precedente alla data di efficacia giuridica dell’operazione;
- il secondo (periodo di imposta “post scissione”) che inizia dal giorno di efficacia giuridica dell’operazione e termina il 31 dicembre.

Gli obblighi di presentazione della dichiarazione del periodo “ante scissione” variano a seconda che venga prescelta o meno la retrodatazione.

Per le scissioni non retrodate sussiste l’obbligo di presentare una dichiarazione dei redditi autonoma per il periodo che va dal 1° gennaio al giorno antecedente l’efficacia giuridica dell’operazione. La dichiarazione deve essere presentata dalla società beneficiaria per conto della società scissa entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di efficacia giuridica dell’operazione.

Per le scissioni (totali) retrodate non sussiste alcun obbligo di rendicontare ai fini fiscali le risultanze del periodo “ante scissione” della società scissa.

#### **Soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi - periodo di imposta “ante scissione”**

<b>Opzione per la retrodatazione</b>	<b>Obblighi dichiarativi</b>
Scissioni totali non retrodate	Dichiarazione autonoma della scissa per il periodo “ante scissione”, da presentare (da parte della beneficiaria designata) entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di efficacia giuridica dell’operazione
Scissioni totali retrodate	Nessuna dichiarazione autonoma. Il risultato di periodo “ante scissione” confluisce in quelli delle società beneficiarie che presentano la dichiarazione dei redditi per l’esercizio considerato nella sua interezza

### **C) Dichiarazione del periodo di imposta “post scissione”**

La dichiarazione del periodo di imposta “post scissione” riguarda la frazione di esercizio che inizia alla data di efficacia giuridica dell’operazione e termina alla data del 31 dicembre, ed è presentata dalla società beneficiaria per rendicontare le risultanze del periodo di imposta:

- che inizia dalla data di costituzione (ovvero dall’iscrizione dell’atto presso il Registro delle imprese) per le beneficiarie neocostituite;

oppure

- dalla chiusura dell’ultimo periodo di imposta, se la beneficiaria era preesistente.

Questa dichiarazione deve essere presentata entro i termini ordinari (ovvero entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta).

Nella propria dichiarazione dei redditi ciascuna beneficiaria dovrà compilare un apposito quadro (quadro RV) in relazione a ciascuna operazione di scissione intervenuta nel corso del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

## **1.8.2 Dichiarazioni e versamenti ai fini IRAP**



Le indicazioni sopra riportate in materia di IRES sono applicabili anche ai fini IRAP<sup>24</sup>.

Con riferimento ai versamenti, il rinvio alle disposizioni previste ai fini IRES è stato confermato all'Agenzia delle Entrate nella **circolare ministeriale 12 novembre 1998, n. 263/E**<sup>25</sup>.

### 1.8.3 Dichiarazioni dei sostituti d'imposta e versamenti delle ritenute

Le modalità di presentazione delle dichiarazioni dei sostituti di imposta sono differenti a seconda del fatto che l'operazione di scissione abbia determinato o meno l'estinzione o meno del sostituto d'imposta.

In particolare:

- nell'ipotesi in cui si verifichi l'estinzione del soggetto preesistente e la prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto (come nel caso delle scissioni totali): la società beneficiaria che succede nei rapporti della scissa è tenuta a presentare un'unica dichiarazione dei sostituti d'imposta che deve essere comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il soggetto estinto ha operato;
- in caso di scissione parziale (ossia di un'operazione straordinaria che non comporta l'estinzione della società): la dichiarazione dei sostituti d'imposta deve essere compilata secondo le regole generali, poiché queste operazioni, pur potendo determinare la nascita di nuovi soggetti d'imposta, non incidono sull'esistenza del soggetto e sui suoi adempimenti in qualità di sostituto d'imposta

Nello specifico le ritenute alla fonte che sono prelevate dalla società scissa prima della data di efficacia della scissione (e il cui obbligo di pagamento scade successivamente a questa data) devono essere versate dalla società alla quale sono state attribuite con la scissione. Il versamento dovrà quindi essere fatto:

- dalla società scissa: se nel progetto di scissione il debito per queste ritenute è stato imputato alla stessa; ovvero
- dalla società beneficiaria: se il debito per le ritenute è stato imputato alla medesima.

Più nello specifico:

- in caso di scissione parziale: la società scissa resta il soggetto obbligato al versamento nel caso in cui il relativo debito non sia stato trasferito con la scissione;
- in caso di scissione totale: l'obbligo è adempiuto dalla società scissa fino alla data di efficacia dell'operazione. Successivamente a questa data, il versamento delle ritenute deve essere effettuato dalla società beneficiaria a cui è stato attribuito il relativo debito in sede di scissione.

## 1.9 La responsabilità solidale delle società partecipanti

L'articolo 173, comma 13, del TUIR prevede che i controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo agli obblighi tributari della scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di effetto della

<sup>24</sup> Infatti, con riferimento agli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'articolo 19, comma 6, D.Lgs. n. 446/1997 prevede in caso di scissione l'applicazione delle norme previste dagli articoli 10 e 11, D.P.R. n. 600/1973, ora sostituite dagli artt. 5 e 5-bis D.P.R. n. 322/1998.

<sup>25</sup> In questa sede è stato precisato che: "con riguardo alle operazioni di fusione e scissione, va in primo luogo osservato che, in via generale, non si pongono problemi diversi da quelli che vengono a generarsi agli stessi effetti in sede di determinazione e di versamento degli acconti IRPEG. Occorre, inoltre, ricordare che proprio la materia concernente gli obblighi di versamento degli acconti di imposta in occasione di operazioni di fusione e scissione ha formato oggetto da ultimo di uno specifico intervento legislativo. Il riferimento è all'art. 4 del decreto-Legge 11 marzo 1997, n. 50, convertito dalla Legge 9 maggio 1997, n. 122. Tale norma, che, stante il suo carattere generale, si rende applicabile anche agli effetti dell'IRAP, prevede che nelle fusioni e scissioni gli obblighi di versamento - compresi quelli a titolo di acconto - che gravano sui soggetti che si estinguono per effetto di tali operazioni "sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies, primo comma, primo periodo, del c.c." mentre, successivamente a tale data, gli obblighi stessi "si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione".

scissione devono essere effettuati nei confronti della società scissa (in caso di scissione parziale), o della beneficiaria che viene appositamente designata ovvero nominata per prima nell'atto di scissione (in caso di scissione totale).

In deroga alle disposizioni civilistiche<sup>26</sup>, è poi stabilito un regime di **responsabilità solidale ed illimitata tra tutte le società partecipanti** per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito:

- anche se si tratta di passività la cui destinazione è desumibile dal progetto di scissione;
- con possibile adozione dei provvedimenti cautelari che sono previsti dalla legge nei confronti di tutte le partecipanti<sup>27</sup>.

A quest'ultimo riguardo, nella sentenza 31 gennaio 2014, n. 549/1/14, la Commissione Tributaria Regionale di Roma ha riconosciuto la specialità dell'articolo 173, comma 13, del TUIR rispetto all'articolo 2506-quater, comma 3, del codice civile, con la conseguenza che, mentre la società beneficiaria della scissione risponderebbe dei debiti diversi da quelli tributari contratti dalla scissa nei limiti del patrimonio netto effettivo ricevuto, per quelli fiscali essa ne risponde illimitatamente (in senso analogo si veda anche la CTR Campania 20 marzo 2017 n. 2502/34/17). Nello specifico, è stato affermato che:

- *“la responsabilità solidale della società e della/e beneficiaria/e è illimitata, non essendo espressamente previsto alcun limite alla stessa”;*
- *“inoltre la responsabilità solidale sussiste anche relativamente all'Iva e all'Irap [...] di conseguenza la I. è responsabile solidalmente di tutti i debiti tributari facenti capo alla P.H.”.*

Si segnala che nella sentenza 26 aprile 2018 n. 90, la Corte Costituzionale ha rilevato l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 173, comma 13, del TUIR con riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nella considerazione che, ai fini fiscali, la previsione della responsabilità illimitata e solidale delle società beneficiarie per i debiti fiscali della società scissa sarebbe giustificata in ragione delle particolari caratteristiche dell'obbligazione tributaria, che è un'obbligazione speciale e, in quanto tale, idonea a giustificare la disparità di trattamento che si viene a creare rispetto alle obbligazioni non tributarie (per le quali, viceversa, ha senso la limitazione della responsabilità delle società beneficiarie in base al valore effettivo del patrimonio netto ad esse assegnato in occasione della scissione).

Ulteriormente, sempre con riferimento alla responsabilità delle società partecipanti, nella sentenza 18 gennaio 2019 n. 16, la CTP di Reggio Emilia ha riconosciuto che, nell'ipotesi di scissione, la responsabilità solidale della società beneficiaria per i debiti tributari della scissa eventualmente accertati successivamente all'operazione:

- è applicabile soltanto se la stessa era ad effettiva conoscenza degli atti impositivi (ma non anche nel caso in cui la beneficiaria dovesse avere appreso degli accertamenti soltanto in occasione della notifica delle cartelle di pagamento);
- sussiste nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, così come stabilito dall'articolo 2506-quater, comma 3, del Codice civile.

## 1.10 Gli effetti fiscali della scissione sul costo della partecipazione dei soci

Il principio generale di neutralità che regge le operazioni di scissione si realizza, in capo al socio, con la corrispondente neutralità dell'assegnazione delle quote operato attraverso la scissione medesima, in base alla previsione - contenuta nel terzo comma dell'articolo 173 del TUIR - secondo cui *"il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa"*.

<sup>26</sup> In particolare dell'articolo 2506-quater, comma 3, che limita la responsabilità all'entità del patrimonio netto trasferito in sede di scissione.

<sup>27</sup> Per la natura solidale e illimitata della responsabilità per i debiti di tutte le società partecipanti alla scissione si vedano: Cass. 9774/2017 Cass. n. 23343/16; Cass, 24841/2016; Cass. 13061/14.

A livello operativo, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di ripartire il costo fiscale della partecipazione oggetto di scissione in base al **valore effettivo delle partecipazioni** relative alle società partecipanti all'operazione<sup>28</sup>.

### Esempio

Un socio alfa possiede una partecipazione in una società X (valore fiscale: 200; valore economico: 1000).

A seguito di un'operazione di scissione parziale non proporzionale il socio Alfa riceve una partecipazione nella società beneficiaria Y di nuova costituzione (valore economico 800) residuando, in capo al medesimo socio Alfa, una partecipazione nella società scissa X pari a 200 (1000 - 800).



In questo caso, il valore fiscale della partecipazione originariamente detenuta dal socio Alfa nella società scissa (200) dovrà essere ripartito sulla base dei valori economici delle società partecipanti alla scissione e, pertanto:

- 1) alla partecipazione ricevuta nella società beneficiaria Y: dovrà essere attribuito un valore pari a 40 ( $200 \cdot 200 / 1000$ )
- 2) alla partecipazione residua nella società scissa X: dovrà essere attribuito un valore pari a 160 ( $200 \cdot 800 / 1000$ )

## 1.11 Gli effetti della scissione sul regime di consolidato fiscale

L'efficacia dell'opzione per il regime del consolidato fiscale (ex articolo 117 e seguenti del TUIR) può interrompersi anticipatamente nel caso in cui una società aderente alla tassazione di gruppo dovesse prendere parte, come dante causa o avente causa, ad un'operazioni di scissione<sup>29</sup>.

Con specifico riferimento alle operazioni di scissione, è necessario distinguere tra<sup>30</sup>:

- le scissioni che non interrompono la tassazione di gruppo;
- le scissioni che determinano l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo.

### 1.11.1 Scissioni che non interrompono la tassazione di gruppo

Fermi restando i requisiti necessari ai fini dell'efficacia dell'opzione, le scissioni che non pregiudicano la continuazione della tassazione di gruppo in essere alla data di perfezionamento giuridico dell'operazione sono le seguenti<sup>31</sup>:

<sup>28</sup> Risoluzione Ag. Entrate 26 maggio 2015 n. 52/E/2015 e risoluzione 25 luglio 2017 n. 97. Questi orientamenti hanno superato la precedente interpretazione che era stata fornita nella circolare 17 maggio 2000 n. 98/E

<sup>29</sup> In linea generale, gli articoli 11 e 13 del D.M. attuativo 9 giugno 2004 disciplinano rispettivamente i casi che consentono la prosecuzione del consolidato fiscale e i casi che ne comportano l'interruzione. Per le ipotesi non contemplate dalle norme citate è ammessa la prosecuzione dell'efficacia dell'opzione previa presentazione di un'apposita istanza di interpello.

<sup>30</sup> Si ricorda che la società consolidante è tenuta a compilare il quadro OP della dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende rinnovare l'opzione per confermare la tassazione di gruppo e dare evidenza del nuovo assetto organizzativo. Questo quadro va altresì compilato in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo dalla consolidante per comunicare l'eventuale attribuzione delle perdite residue alle società consolidate che le hanno prodotte.

<sup>31</sup> Articolo 11 commi 4, 5 e 6 del D.M. 9 giugno 2004

- a) le scissioni totali o parziali di società consolidate che non comportano modificazione della compagine sociale;
- b) le scissioni in cui la società beneficiaria è consolidata, ivi compreso il caso in cui la scissa sia una società estranea a quel consolidamento;
- c) le scissioni parziali della società consolidante.

Sulla base di quanto sopra, è quindi possibile concludere che la scissione di una società consolidata:

- consente la prosecuzione "di diritto" della tassazione di gruppo, in essere alla data di perfezionamento giuridico della scissione, tra la consolidata stessa e la sua consolidante;
- comporta l'estensione "di diritto" della medesima tassazione di gruppo anche alle società beneficiarie di nuova costituzione (viceversa, nessuna estensione "di diritto" può determinarsi nei confronti di una società beneficiaria preesistente)

In ogni caso, oltre a sussistere tutti i requisiti richiesti ai fini dell'esercizio dell'opzione previsti dall'articolo 117 del TUIR, la scissione non deve comportare la modifica della compagine sociale. In mancanza di queste condizioni, la tassazione di gruppo si interrompe in capo alla consolidata-scissa e non si estende alla beneficiaria di nuova costituzione (fatta salva la sua prosecuzione previa presentazione di un'apposita istanza di interpello).

Nella seconda ipotesi sopra indicata (ovvero le scissioni in cui la società beneficiaria è consolidata), non si verifica interruzione della tassazione di gruppo nel caso in cui la consolidante o la consolidata dovesse essere la beneficiaria di una scissione, anche qualora la scissa non dovesse essere inclusa nella tassazione di gruppo<sup>32</sup>.

Con riferimento infine alle scissioni parziali della società consolidante, nella **circolare 20 dicembre 2004 n. 53/E** è stato affermato che l'operazione non modifica gli effetti derivanti dall'opzione per la tassazione di gruppo da parte della società scissa, fermo restando ovviamente i requisiti richiesti dall'articolo 117, comma 1, del TUIR.

Nella **circolare n. 40/E del 26 settembre 2016 (par. 9)** sono stati ulteriormente approfonditi gli effetti sulla continuazione del consolidato della scissione parziale di una società consolidante a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione alla quale erano state trasferite, per effetto della scissione, una o più partecipazioni di controllo nelle società che facevano parte del consolidato della scissa.

In particolare:

- in relazione alle partecipazioni trasferite, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la possibilità della società beneficiaria di richiedere la continuazione della tassazione di gruppo previa presentazione di un'istanza di interpello, in modo tale da dimostrare l'assenza di effetti distorsivi dell'operazione realizzata sul consolidato fiscale;
- con specifico riferimento al requisito del controllo delle società già consolidate dalla società scissa e trasferite alla beneficiaria con l'operazione di scissione, è stato precisato che la società beneficiaria (che succede nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società scissa) soddisfa le condizioni poste dagli articoli 117 e 120 del TUIR. Pertanto, il consolidato facente capo alla società beneficiaria non si configura come un "nuovo" consolidato, bensì come una parte di quello originario, il cui perimetro di consolidamento è costituito esclusivamente da alcune delle società facenti parte del perimetro del consolidato della società scissa.

Infine, nella risposta **all'interpello n. 53 del 13/02/2019**, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che:

- la scissione di società consolidate che non modifica la compagine sociale e che integra i requisiti del controllo ai sensi dell'articolo 117, comma 1, del TUIR non è interruttiva del regime del consolidato (in questo caso le beneficiarie neocostituite possono partecipare al consolidato medesimo per il periodo residuale della scissa, senza dover effettuare alcuna opzione di ingresso);

---

<sup>32</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2004 n. 53/E.

- non è interruttiva neppure la scissione parziale della consolidante fermi restando i requisiti richiesti dall'articolo 117 del TUIR (queste operazioni consentono, pertanto, la continuazione del consolidato senza la necessità della preventiva presentazione dell'interpello probatorio ai sensi dell'articolo 124 del TUIR e dell'articolo 13, comma 2, del D.M. 1 marzo 2018).

### 1.11.2 Scissioni che interrompono la tassazione di gruppo

Le scissioni diverse da quelle viste al precedente paragrafo, comportano l'interruzione anticipata dell'opzione per la tassazione di gruppo, fermo restando la possibilità di richiederne la continuazione mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'articolo 13, comma 2 del D.M. attuativo 9.6.2004 e dell'articolo 11 della Legge n. 212/2000<sup>33</sup>.

A titolo esemplificativo rientrano in questa tipologia:

- le scissioni in cui partecipano, sia in qualità di scissa che in qualità di beneficiarie, società appartenenti al medesimo consolidato fiscale;
- la scissione totale della consolidante<sup>34</sup>.

## 2. LE IMPOSTE INDIRECTE

### A) Imposta sul valore aggiunto

I passaggi di beni in dipendenza di scissioni non sono considerati cessioni di beni e, pertanto, costituiscono operazioni escluse da IVA (articolo 2, comma 3, DPR 633/72).

Per quanto riguarda il pro-rata:

- se la società beneficiaria è preesistente all'operazione: essa applicherà le regole che le sono proprie salvo conguaglio in dichiarazione annuale;
- se la beneficiaria è di nuova costituzione: nel caso in cui l'attività esercitata dalla beneficiaria sia la medesima della scissa, la beneficiaria applicherà il pro rata nella stessa percentuale della scissa. In caso contrario verrà adottato un pro rata determinato presuntivamente, salvo conguaglio in dichiarazione annuale.

Viceversa, il plafond della scissa esportatrice abituale può essere trasferito alla beneficiaria previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, tramite la denuncia di iscrizione o variazione (articolo 35 del DPR n. 633/72).

### B) Imposta di registro

Le operazioni di scissione scontano l'imposta di registro in misura fissa pari a € 200,00<sup>35</sup>. Inoltre, anche il verbale assembleare di approvazione del progetto di scissione sconta l'imposta di registro nella misura fissa di 200,00 euro a norma dell'articolo 11 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986<sup>36</sup>.

### C) Imposta ipotecaria e catastale

L'imposta catastale è dovuta nella misura fissa pari a lire € 200,00 per le volture eseguite in dipendenza di scissioni di società di qualunque tipo (articolo 10, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347).

<sup>33</sup> Cfr. circ. Agenzia Entrate n. 40/E del 26 settembre 2016, par. 9.

<sup>34</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2004 n. 53/E.

<sup>35</sup> Articolo 4, lettera b), parte prima, della Tariffa allegato A al DPR 26 aprile 1986, n. 131.

<sup>36</sup> Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2013 n. 18/E, par. 6.32.

L'imposta ipotecaria è dovuta nella stessa misura di € 200,00.<sup>37</sup>

#### D) Imu

Le istruzioni alla dichiarazione IMU precisano che i trasferimenti dei diritti di proprietà o dei diritti reali di godimento tra persone giuridiche a seguito di operazioni di fusione e scissione rientrano nei casi in cui sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione, in considerazione del fatto che in tali ipotesi il Comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

In particolare, in caso di **scissione parziale**, la società scissa deve presentare la dichiarazione IMU al fine di denunciare la cessazione del possesso degli immobili a partire dalla data di effetto della scissione, mentre la società beneficiaria deve indicare l'inizio del possesso degli immobili.

Viceversa, in caso di **scissione totale**, una delle società beneficiarie dovrà presentare la dichiarazione per conto della società scissa. A tal fine, analogamente a quanto disposto per la fusione, nel frontespizio nel quadro relativo al dichiarante devono essere indicati i dati della società beneficiaria, mentre nel quadro relativo al contribuente devono essere indicati i dati della società scissa.

Inoltre, nello spazio riservato alle annotazioni devono essere fornite le ulteriori informazioni per l'individuazione della società beneficiaria che ha ricevuto l'immobile.

## 3. LE SCISSIONI TRANSFRONTALIERE

### 3.1 Il regime fiscale applicabile alle scissioni transfrontaliere

In linea generale, le disposizioni contenute nell'articolo 178 del TUIR (*"Fusioni, scissioni, conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi"*) sono applicabili alle operazioni di scissione poste in essere tra:

- società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato italiano

e

- soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea.

In particolare, questi soggetti:

- non devono essere considerati residenti al di fuori della Comunità Europea, in base alle regole stabilite dalle convenzioni in materia di doppia imposizione con Stati terzi;
- devono appartenere ad uno dei tipi di società elencati nella tabella A, allegata al TUIR (sotto indicata);
- devono essere sottoposti ad una delle imposte indicate nella tabella B, allegata al TUIR (sotto indicata).

#### **Tabella A**

- a. Le società di diritto belga denominate «société anonyme/naamloze vennootschap», «société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen «société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato;
- b. Le società di diritto danese denominate «aktieselskab», «anpartsselskab»;
- c. c) le società di diritto tedesco denominate «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «bergrechtliche Gewerkschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit»;

<sup>37</sup> Articolo 4 della Tariffa allegata al Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

- d. le società di diritto greco denominate «anónime etairía»;
- e. le società di diritto spagnolo denominate «sociedad anonima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada, nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato»;
- f. le società di diritto francese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», nonché gli stabilimenti ed imprese pubblici a carattere industriale e commerciale;
- g. le società di diritto irlandese denominate «companies incorporated under Irish law», «registered building societies», «registered industrial and provident societies»;
- h. le società di diritto italiano denominate «società per azioni, «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», nonché gli enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali»;
- i. le società di diritto lussemburghese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée»;
- j. le società di diritto olandese denominate «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»;
- k. le società commerciali o le società civili di forma commerciale, nonché le altre persone giuridiche che esercitano attività commerciali o industriali e sono costituite conformemente al diritto portoghese»;
- l. le società costituite conformemente al diritto del Regno Unito»;
- m. le società di diritto austriaco denominate «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;
- n. le società di diritto finlandese denominate «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «usästöpankki/ sparbanks», «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;
- o. le società di diritto svedese denominate «aktiebolag», «bankaktiebolag», «försäkringsaktiebolag»;
- p. le società di diritto ceco denominate «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným»;
- q. le società di diritto estone denominate «täisühing», «usaldusühing», «osaühing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;
- r. in diritto cipriota «etaireies») così come definite nella legge relativa all'imposta sul reddito»;
- s. le società di diritto lettone denominate: «akciju sabiedrība», «sabiedrība ar ierobežotu atbildību»;
- t. le società di diritto lituano dotate di personalità giuridica»;
- u. le società di diritto ungherese denominate «közkereseti társaság», «betéti társaság», «közös vállalat», «korlátolt felelősségű társaság», részvénytársaság», «egyesülés», «közhasznú társaság», «szövetkezet»;
- v. le società di diritto maltese denominate «Kumpaniji ta' Responsabilità Limitata», «Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f azzjonijiet»;
- w. le società di diritto polacco denominate «spółka akcyjna», «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością»;
- x. le società di diritto sloveno denominate «delniska družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo»;
- y. le società di diritto slovacco denominate «Akciová spoločnosť», «Spoločnosť s ručením obmedzeným», «Komanditná spoločnosť».

### **Tabella B**

Impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgio;

Selskabsskat in Danimarca;

Körperschaftsteuer in Germania;

Phóros eisotématos nomikón prosópon kerdoskopikou charaktéra in Grecia;

Impuesto sobre sociedades in Spagna;

Impôt sur les sociétés in Francia;

Corporation tax in Irlanda;

Imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italia;

Imis& sur le revenu des collectivités nel Lussemburgo;

Vennootschapsbelasting nei Paesi Bassi;

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portogallo;

Corporation tax nel Regno Unito, Körperschaftsteuer in Austria;

Yhteisöjen tulovero, inkomstskatten Rir samfund in Finlandia;

Statlig inkomstskatt in Svezia;

Dan z prijmu právnických osob nella Repubblica ceca;

Tulumaks in Estonia;  
 Phoros eisodimatos Cipro;  
 Uzņemumu ienākuma nodoklis in Lettonia;  
 Pelnų mokesčiai in Lituania , Társasági adó in Ungheria, Taxxa fuq l-income a Malta;  
 Podatek dochodowy od osób prawnych in Polonia;  
 Davek od dohodka pravnih oseb in Slovenia;  
 Dan z príjmov právnických osôb in Slovacchia;  
 o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate.

Nello specifico, rientrano nell'ambito di applicazione del regime di neutralità fiscale previsto dall'articolo 178 del TUIR, le scissioni in cui la società scissa e le società beneficiarie (preesistenti o di nuova costituzione) rivestono una delle forme previste nella precedente tabella A, a condizione che:

- almeno una delle beneficiarie risieda in uno Stato diverso da quello di residenza della scissa;
- almeno uno dei soggetti coinvolti nell'operazione sia residente in Italia.

L'applicazione del regime di neutralità è subordinata alla verifica delle seguenti condizioni:

- l'assegnazione ai partecipanti all'operazione delle azioni o quote di ciascuno dei soggetti beneficiari deve essere proporzionale alle rispettive partecipazioni nel soggetto scisso (scissione di tipo proporzionale);
- l'eventuale conguaglio in denaro erogato, in sede di concambio, ai partecipanti della società scissa non deve eccedere il 10% del valore nominale della partecipazione ricevuta.

Oltre a quanto sopra, è previsto che:

- in caso di scissione totale (articolo 178, comma 1, lettera b, del TUIR): la quota di patrimonio trasferita a ciascun beneficiario deve essere rappresentata da aziende o da complessi aziendali costituenti un ramo dell'impresa scissa (non è, quindi, possibile operare la scissione di singoli beni);
- in caso di scissione parziale (articolo 178, comma 1, lettera b-bis, del TUIR<sup>38</sup>): la società scissa deve mantenere almeno un'azienda o un complesso aziendale ovvero una o più aziende o uno o più complessi aziendali.

Il comma 1 dell'articolo 179 del TUIR dispone, per le operazioni di scissione indicate in corrispondenza delle sopra descritte lettere b) e b-bis) dell'articolo 178 del TUIR, la necessità di applicare le disposizioni previste dall'articolo 173 del TUIR per le scissioni nazionali (già analizzate ai precedenti paragrafi).

Ai sensi del successivo comma 3 dell'articolo 179 del TUIR, si considerano realizzate nei confronti del conferente residente (ovvero la società scissa) le plusvalenze della stabile organizzazione (esistente in un altro Stato della Comunità) in base al relativo valore normale (dalla relativa tassazione deve essere tuttavia scomputato l'ammontare dell'imposta che lo Stato in cui ha sede la stabile organizzazione avrebbe applicato in assenza della direttiva 23 luglio 1990, n. 90/434/Ce).

L'applicazione del generale principio di neutralità fiscale alle scissioni transnazionali si sostanzia, infine, nella previsione contenuta nel comma 4 dell'articolo 179 del TUIR in base alla quale è previsto che:

- le operazioni di scissione non comportano il realizzo di plusvalenze o minusvalenze;
- (pertanto) il valore fiscale delle azioni o quote date in cambio deve essere assunto anche dalle azioni o quote ricevute, ripartendosi tra tutte in proporzione dei valori alle stesse attribuiti ai fini della determinazione del rapporto di cambio;

<sup>38</sup> Si segnala che la lettera b-bis del comma 1 dell'articolo 178 del TUIR è stata introdotta dal Decreto Legislativo 6 novembre 2007, n. 199 in vigore dal 24 novembre 2007.



- (viceversa) gli eventuali conguagli in denaro concorrono a formare il reddito in capo ai soggetti percettori (fatta salva, ove vengano soddisfatti i relativi presupposti, l'applicazione dell'articolo 47, comma 7 e degli articoli 58 e 87 del TUIR in materia di utili e plusvalenze).

Viceversa, nel caso in cui la società scissa sia residente in Italia, la neutralità fiscale dell'operazione è subordinata al fatto che gli elementi patrimoniali della società scissa italiana confluiscono in una stabile organizzazione italiana della beneficiaria non residente.

In particolare:

- i beni che confluiscono nella stabile organizzazione devono essere valutati in base all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto in capo alla società italiana che si estingue.
- i beni che non confluiscono nella stabile organizzazione italiana si considerano realizzati in base al relativo valore normale.

Questa disposizione si applica anche se, successivamente all'operazione di scissione, i componenti conferiti nella stabile organizzazione italiana dovessero essere distolti da quest'ultima<sup>39</sup>.

### 3.2 Le perdite fiscali

Nelle operazioni indicate alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 178 del TUIR (scissioni transfrontaliere) le perdite fiscali sono ammesse in deduzione in capo al soggetto non residente alle condizioni e nei limiti previsti per le operazioni di scissione c.d. "interne" analizzate al precedente paragrafo 1.5 (articolo 173, comma 10, del TUIR).

In particolare, per le scissioni poste in essere tra soggetti residenti in Stati diversi dell'UE, la deducibilità delle perdite fiscali da parte del soggetto non residente è ammessa alle condizioni e nei limiti previsti dalla sopra citata normativa interna, ovvero in proporzione alla differenza esistente tra gli elementi dell'attivo e del passivo effettivamente connessi alla stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato che risulta dall'operazione e nei limiti di questa differenza (queste perdite, quindi, potranno essere utilizzate in diminuzione del reddito della stabile organizzazione del soggetto non residente).

### 3.3 Le riserve in sospensione d'imposta

L'articolo 180 del TUIR prevede, infine, l'obbligo di mantenere nel bilancio della stabile organizzazione in Italia i fondi (riserve) in sospensione d'imposta iscritti nell'ultimo bilancio della scissa residente in Italia. Nel caso in cui il beneficiario non dovesse rispettare quest'obbligo, le riserve dovranno concorrere alla formazione del reddito della stabile organizzazione stessa.

A differenza di quanto previsto per le fusioni, nel caso delle scissioni l'obbligo di ricostituzione dovrebbe riguardare solo i fondi in cui il regime di sospensione sia correlato agli specifici elementi patrimoniali che sono stati trasferiti (ai fini della relativa individuazione dovrebbe essere possibile fare riferimento alla circolare ministeriale 17 maggio 2000, n. 98/E, risposta 1.5.9, secondo la quale non assume "rilievo il momento genetico del fondo, ma le condizioni cui è subordinato il regime di sospensione d'imposta, nel senso che gli eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa devono essere tali da influenzare il mantenimento o meno dello status di sospensione d'imposta del fondo medesimo").

---

<sup>39</sup> Articolo 179, comma 6, del TUIR.