

## SCISSIONE SOCIETARIA E TASSAZIONE DEI PASSAGGI IMMOBILIARI

ANDREA CRENCA

Sommario: 1. Premessa; 2. Scissione e alienazione di immobili; 3. L'evoluzione normativa interna; 4. La posizione della giurisprudenza; 5. I possibili profili elusivi; 6. Conclusioni.

### 1. Premessa

La scissione societaria, sia indirettamente che direttamente, continua ad essere interessata da svariati interventi legislativi che richiedono un'attenta analisi, onde consentire agli operatori di utilizzare questo importante strumento, per il quale è stata di nuova introdotta, dal novellato comma 15-bis dell'articolo 173 del TUIR (1), la possibilità di affrancare fiscalmente il disavanzo da scissione, dopo un periodo in cui questa opportunità era stata dapprima eliminata e poi limitata nel suo contenuto (2). Detta operazione straordinaria ritrova, dunque, gran parte dei suoi motivi di opportunità di realizzazione ma risulta appetibile anche per l'esiguità del carico tributario conseguente a eventuali passaggi immobiliari ad essa connessi.

### 2. Scissione e alienazione di immobili

La disciplina fiscale attinente agli immobili ha registrato profonde innovazioni per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 35, commi 8, 9, 10, 10-bis, 10-ter, 10-quater, 10-quinquies, 10-sexies del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248 e, conseguentemente, la compravendita o il conferimento di immobili strumentali (3) è diventata più onerosa, ragion per cui, come è stato opportunamente rilevato dal Gaiani (4), l'assegnazione di detti fabbricati mediante l'utilizzo della scissione diviene maggiormente interessante al fine di proteggere il patrimonio immobiliare dall'incognita dell'esito dell'attività aziendale. Infatti, se l'alienazione del fabbricato avviene mediante i citati mezzi della compravendita o del conferimento, vi è da corrispondere

l'imposta ipotecaria nella misura del tre per cento ("nuovo" articolo 1-bis della Tariffa allegata al D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), nonché quella catastale pari all'uno per cento ("nuovo" articolo 10, comma 1, del D. Lgs. n. 347/1990), laddove ciascuno di detti tributi, in caso di scissione, per effetto dell'applicazione della art. 4 della Tariffa allegata al D. Lgs. n. 347/1990 (Imposta ipotecaria) e dell'art. 10, secondo comma, del citato D. Lgs. n. 347/1990 (Imposta catastale), viene applicato in misura fissa, pari ad Euro 168,00. L'imposta di registro per la scissione va corrisposta anch'essa nella stessa entità di Euro 168,00, come prescritto dall'articolo 4, lettera b) della Tariffa, Parte Prima (atti soggetti a registrazione in termine fisso), allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Inoltre, per quanto riguarda le imposte sui redditi, la plusvalenza eventualmente scaturente dalla cessione o dal conferimento concorre alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 86 del Tuir, mentre, per effetto dell'articolo 173, primo comma, del Tuir, la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non ha come conseguenza né il realizzo né la distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni appartenuti alla società scissa.

### **3. L'evoluzione normativa interna**

E' importante osservare, a questo proposito, che le norme sopraccitate non scaturiscono da un atteggiamento benevolo autonomamente adottato del legislatore italiano, ma derivano da precise indicazioni normative della Ce, le quali non hanno trovato subito riscontro nell'ordinamento interno. Si è infatti dovuto attendere l'articolo 10, comma 5, lettera c), del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1996, n. 425, per trovare finalmente la scissione inserita nella Tariffa sopraccitata fra gli atti soggetti ad imposta di registro in misura fissa, attualmente pari ad euro 168,00. L'importo è stata così elevato, a partire dal 1° febbraio 2005, rispetto alla precedente entità, che era pari ad euro 129,11, per effetto della modifica di cui al punto 1, allegato 2-bis, dell'articolo 1, comma 300, della L. 30 dicembre 2004, n. 311.

Dal punto di vista operativo, va osservato che l'imposta deve essere pagata entro venti giorni dalla stipulazione dell'atto di scissione, cioè del documento conclusivo dell'operazione straordinaria, da redigersi in forma pubblica, stante il rinvio operato all'articolo 2504 dall'articolo 2506-ter, comma 5, del codice civile. Il versamento va effettuato con le modalità indicate nella Circolare 11 dicembre 1997, n. 315, esplicitiva di quanto stabilito dal D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 237, che ha soppresso i servizi di cassa

degli Uffici dipendenti dal Dipartimento delle Entrate, ragion per cui a decorrere dal 1° gennaio 1998 non è più consentito effettuare versamenti su conti correnti postali intestati agli uffici finanziari, né pagare somme a detti uffici mediante assegni circolari o vaglia postali a essi intestati.

#### **4. La posizione della giurisprudenza**

La Corte di Cassazione, nella Sentenza n. 16130 del 20 luglio 2007, ha confermato che il conferimento di beni immobili non può usufruire della facilitazione prevista dalle Direttive comunitarie e, conseguentemente, è da asservire ad imposta di registro in base alla normale tariffa italiana. La scissione, invece, come del resto la fusione, non è soggetta all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale, giacché con essa non si attua un trasferimento di beni considerati a sé stant<sup>1</sup>, ma una successione delle beneficiarie nel complesso dei rapporti giuridici facenti capo alla scissa, principio del resto stabilito nell'importante sentenza della Corte di Cassazione – SS.UU. – n. 2637 dell'11 gennaio-8 febbraio 2006 (5) e confermato anche dalla sentenza della Corte di Cassazione – Sez. I – n. 3695 del 16 febbraio 2007 (6). Non essendo la scissione totale una fattispecie estintiva, bensì evolutiva e modificativa, essa ha come conseguenza il subentro delle beneficiarie nei rapporti giuridici attivi e passivi già di pertinenza della scissa. Va precisato che le due decisioni indicate si riferiscono alla fusione, ma, per identità concettuale, possono essere ritenute valide anche per la scissione.

La sopraindicata Sentenza n. 16130/2007 è significativa anche perché ha stabilito che, giacché la questione oggetto del giudizio concerne l'accertamento della rispondenza del regime usuale di tassazione al diritto comunitario, l'analisi deve essere svolta d'ufficio, sia pure in assenza di domande di parte. Giova ricordare che ciò ha luogo in ragione del principio di effettività previsto dall'articolo 10 del Trattato di Roma del 25 marzo 1957, istitutivo della Comunità economica europea, secondo cui gli Stati membri devono adottare ogni misura (generale e/o particolare) volta ad salvaguardare l'esecuzione degli obblighi derivanti sia dal Trattato medesimo sia determinati dagli atti delle istituzioni comunitarie, astenendosi, peraltro, da qualsivoglia misura che possa metterne in pericolo la realizzazione.

Questo orientamento, espresso da una ripetuta giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee che ebbe inizio con la sentenza 16 gennaio 1974 in causa 166/73, è stata dunque fatta propria dalla Corte di Cassazione. Pertanto, il controllo di rispondenza del diritto italiano a quello comunitario va effettuato anche d'ufficio e può avere come conseguenza

anche novelli accertamenti fattuali, di talché, se il problema non è stato esposto nel corso del giudizio di legittimità, qualora la Cassazione non avesse conoscenza della materia probatoria, la stessa deve annullare la sentenza con rimando al giudice di merito (7).

Sul punto è interessante ricordare quanto stabilito dalla Corte d'Appello di Caltanissetta nella Sentenza del 26 luglio 2005, n. 214, secondo cui, per effetto dell'articolo 10 della Direttiva 69/335/CEE, modificata da ultimo dalla Direttiva 74/553/CEE, gli stati membri non possono applicare imposte di registro oltre a quella per i conferimenti. Nello stesso senso si era espressa in precedenza la giurisprudenza nazionale (Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. 46, sentenza n. 88 del 15 maggio 1997; Corte D'Appello di Caltanissetta n. 241 del 26 luglio 2005, n. 214) si era già pronunciata nel senso di esonerare dal pagamento del tributo le operazioni di fusione (e quindi anche di scissione) sulla base dell'esatta considerazione secondo cui l'ordinamento comunitario assoggetta ad imposizione soltanto i conferimenti tesi ad incrementare, in senso sostanziale, il capitale o il patrimonio sociale. In questo senso è ben chiaro, infatti, l'articolo 4 della Direttiva, dedicato alle operazioni sottoposte all'imposta sui conferimenti, che enumera una serie di fattispecie (fra cui l'aumento del capitale sociale mediante conferimento di beni di qualsiasi natura) ma non le operazioni di scissione e fusione.

Al riguardo, si ricorda che la giurisprudenza della nostra Corte Costituzionale si è progressivamente indirizzata a sancire non solo la superiorità del regolamento comunitario sull'eventuale norma interna con esso configgente, ma anche a stabilire lo stesso primato con riferimento ai precetti contenuti nelle Direttive comunitarie (v. Sentenza del 18 aprile 1991, n. 168), purché essi siano ben dettagliati e idonei per l'applicazione immediata. Altre condizioni sono la vigenza del termine di accoglimento nell'ordinamento interno della direttiva e l'impossibilità, per il legislatore nazionale, di integrarne e/o modificarne il contenuto. In definitiva, l'efficacia delle direttive deve essere valutata con riferimento alla sostanza dell'atto e pertanto anche esse possono contenere disposizioni valide a produrre effetti diretti nei rapporti tra gli Stati membri destinatari ed i soggetti privati.

Logico corollario della diretta applicabilità delle norme delle direttive aventi gli elementi distintivi citate è che qualsiasi norma di diritto interno con esse contrastante deve venire disapplicata dal giudice italiano.

## 5. I possibili profili elusivi

Va rilevato che la scissione non può però essere finalizzata al solo raggiungimento dell'obiettivo testé delineato, pena l'applicazione delle disposizioni di contrasto all'elusione ex articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i benefici tributari ottenuti dal contribuente tramite atti, fatti e negozi, finanche fra loro collegati, sprovvisti di valide ragioni economiche, rivolti ad aggirare obblighi o divieti sanciti dalla normativa tributaria ed a conseguire contrazioni di imposte o rimborsi.

In altri termini tale operazione straordinaria non è considerata elusiva, purché essa sia motivata da un reale programma imprenditoriale e non tenda a porre in essere un susseguente spostamento di azioni o quote della beneficiaria al posto degli immobili, conseguendo in tal modo un carico fiscale meno gravoso. Attualmente, infatti, a norma dell'articolo 68, comma 3 del Tuir, le plusvalenze su quote o azioni qualificate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzate da persone fisiche, partecipano solo per il 40 % del loro ammontare alla determinazione del reddito imponibile (dall'anno 2009 la percentuale salirà al 49,72 %) (8). Inoltre, l'operazione non deve mirare esclusivamente a concretizzare una semplice assegnazione del patrimonio immobiliare tra i soci, approfittando del regime di neutralità fiscale illustrato nel precedente punto 2.

In particolare, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, soppresso dall'articolo 29 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha avuto modo di occuparsi in varie occasioni sia delle scissioni parziali che di quelle totali concernenti immobili (9).

La scissione parziale proporzionale riguardante la ripartizione del patrimonio immobiliare è consentita allorché essa si qualifichi come naturale riorganizzazione della conduzione dell'azienda, con coerente trasmigrazione del patrimonio immobiliare della società scissa a una o più società beneficiarie, purché gli immobili non vengano tolti dal regime di impresa. I beni immobili che passano nelle beneficiarie devono, quindi, proseguire ad essere gestiti da una società. Le quote di partecipazione nella beneficiaria non possono essere alienate a terzi e nemmeno deve attuarsi la liquidazione della società.

Inoltre, se assumono la qualità di soci della beneficiaria gli stessi soci della scissa, non sono ipotizzabili esiti di ripartizione degli immobili e, dunque, la scissione pone in atto una sorta di rinnovamento dell'attività sviluppata dalla società: una società seguita a dare luogo solo all'attività

commerciale, laddove terreni ed edifici vengono amministrati dalla beneficiaria.

Anche sulla scissione totale non proporzionale ha avuto modo di pronunciarsi il soppresso Comitato consultivo in una delle sue ultime decisioni, la n. 28 del 9 maggio 2007 (10). Nella circostanza l'operazione vagliata non è stata giudicata elusiva perché era finalizzata alla separazione, in regime di neutralità fiscale, di un complesso aziendale in due distinti sistemi economici effettivamente operanti, onde consentire ai rispettivi soci di gestire e sviluppare separatamente i patrimoni sociali di pertinenza secondo differenti strategie gestionali, senza intenzione di vendere successivamente le partecipazioni nelle società beneficiarie ovvero liquidare le società beneficiarie stesse. La scissione, pertanto, non deve essere finalizzata all'assegnazione di parte degli immobili ad alcuni soci, per consentire loro di disporre liberamente, soddisfacendo esclusivamente finalità personali.

Da questo punto di vista è inoltre da considerare la possibilità che la scissione, nella misura in cui sia riconducibile nella categoria dei negozi patrimoniali, possa incappare, con effetti anche fiscali, nella censura di illiceità della causa di cui all'articolo 1344 del codice civile, concernente il "contratto in frode alla legge". Si tratta cioè di un comportamento con cui si aggira l'applicazione di una norma imperativa pur nel rispetto esteriore della legge. In tal modo, la norma imperativa viene violata indirettamente perché l'atto è in sé lecito, ma, considerato nella sua combinazione con altri negozi giuridici, realizza il risultato violato dalla norma. Molto importante in tal senso è quanto statuito dalla Cassazione Civile, sezione V, sentenza n. 20816 del 26 ottobre 2005, che ha segnato un'importante svolta giurisprudenziale, giacché in precedenza la citata norma non era ritenuta applicabile in sede tributaria giacché, sostanzialmente, l'obbligazione tributaria si riteneva derivante da un atto amministrativo e non da una norma imperativa, con la conseguenza che l'elusione si sarebbe concretizzata non già in una frode alla legge bensì in una frode al fisco. Il Collegio, invece, ha ritenuto pertinente anche il richiamo all'articolo 1344 del codice civile, atteso che le norme tributarie si presentano come norme imperative a salvaguardia dell'interesse generale, stabilito dall'articolo 53 della Costituzione, del "concorso paritario alle spese pubbliche". La Corte di Cassazione, pertanto, ha aderito (estendendone la validità ai rapporti tributari) all'opinione di quella parte della dottrina (vedasi l'importante contributo in tal senso del Di Marzio) (11) secondo cui la frode alla legge agisce "come clausola generale di tipizzazione delle condotte in violazione di norme imperative. Per mezzo di essa...sono tipizzate non solo le violazioni dirette del precetto imperativo, ma anche le

lesioni, gli aggiramenti, le violazioni mediate e indirette, non apparenti e occulte del medesimo”.

## 6. Conclusioni

In definitiva, la scissione con passaggio di beni immobili si presenta come un'operazione interessante anche dal punto di vista tributario, giacché sia le norme vigenti che il consolidato indirizzo giurisprudenziale, sia interno che comunitario, legittima semplicemente l'applicazione delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale. E' però necessario che l'operazione non abbia finalità elusive, soprattutto cioè (come si è cercato di lumeggiare nel presente lavoro), sia motivata da convincenti ragioni economiche e non (solo) dall'intento di minimizzare il carico fiscale, vista anche la possibilità, sopra esposta, che l'operazione possa rientrare nell'ipotesi di illiceità della causa ex articolo 1344 del codice civile, norma ora ritenuta applicabile anche in sede tributaria.

Roma, lì 02 ottobre 2008

### Note:

(1) Detto comma è stato aggiunto dall'articolo 1, comma 46, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, e dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007. La norma prevede, in sintesi, la possibilità, più ampia rispetto al passato, di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 2-ter dell'articolo 176 del Tuir.

(2) Ci si riferisce all'abrogazione, ex articolo 3, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344 (con decorrenza dal 01.01.2004), dell'articolo 6 del D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 che prevedeva, in taluni circostanze, la possibilità di affrancamento dei disavanzi di scissione. Va però precisato che la Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) aveva disciplinato, all'art. 1, commi 242-249, una nuova agevolazione fiscale in favore delle operazioni di aggregazione aziendale, compresa la scissione. Il limite di tali disposizioni di favore risiede tuttavia nel fatto che è richiesta, quale condizione necessaria, la mancanza di rapporti partecipativi, compresa la non appartenenza a un gruppo. Il motivo delle predette disposizioni deroganti, in presenza di determinati caratteri oggettivi e soggettivi, al generale principio di neutralità

fiscale, tipico delle operazioni straordinarie, è riconducibile alla volontà del legislatore di agevolare le operazioni di aggregazione aziendale compiute tra soggetti autonomi (si vedano la Circolare 21 marzo 2007 n. 16/E dell' Agenzia delle entrate nonché le Risoluzioni 2 ottobre 2007 n. 277/E, 5 ottobre 2007 n. 282/E, 22 agosto 2007 n. 233/E).

(3) Sull'argomento vedasi la completa disamina di S. Baruzzi, *La fiscalità immobiliare indiretta dopo la manovra Visco* in "il fisco" n. 36/2006, fascicolo n. 2, pagg. 5397 e seguenti.

(4) Si veda, al riguardo "La scissione conquista appeal", di L. Gaiani in "Il sole – 24 ore" del 22 agosto 2006, pagina 19.

(5) In *Impresa commerciale-industriale* n. 7-8 del 31 agosto 2006, pagg. 1146 segg., con nota adesiva di P. Bolognesi.

(6) Massima contenuta in *Impresa commerciale-industriale* n. 7-8 del 31 agosto 2007, pag. 1111.

(7) Sul tema è finanche utile esaminare l'esaustivo articolo di L. Sacrestano, *Immobili, conferimenti con l'imposta di registro* in "Il sole – 24 ore" del 20 agosto 2007, pagina 30.

(8) Infatti Il D.M. 2 aprile 2008, in attuazione dell'articolo 1, commi 38 e 39, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008), porterà, a partire dall'anno 2009, ad un aumento dal 40 al 49,72% dell'ammontare della quota imponibile delle plusvalenze realizzate, onde assicurare la costanza del gettito tributario nonostante venga abbassata l'aliquota IRES dal 33% al 27,5 %. Per le partecipazioni non qualificate rimarrà invece invariata la ritenuta, a titolo definitivo, del 12,50%. Come accennato, quanto sopra troverà la prima effettiva applicazione con le delibere (che saranno effettuate nel 2009) di distribuzione degli utili del anno 2008.

(9) Circa le possibile fattispecie di elusività della scissione è interessante esaminare l'ampio articolo di Zanoni S. – Bertolaso P. *Un test di valutazione ai fini dell'applicabilità dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600, alle operazioni di scissione: disamina di 68 pareri del Comitato consultivo norme antielusive dall'anno 1998 ai primi mesi del 2007*, in "il fisco" n.26/2007, fascicolo n. 1, pag. 3858.

(10) E' opportuno, al riguardo, soppesare il lavoro "Strategie diverse, sì alla scissione", di L. De Stefani in "Il sole – 24 ore" del 19 settembre 2007, pagina 32.

(11) Di Marzio F. "Interposizione reale di persona, simulazione, frode alla legge nei contratti", in [appinter.csm.it/incontri](http://appinter.csm.it/incontri), 2001.