

LA SCISSIONE

Aspetti fiscali

IMPOSTE DIRETTE

ART. 173 TUIR

NEUTRALITA' PER LA SCISSA

La scissione (totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione) *non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e di minusvalenze* dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore di avviamento, **a condizione che gli elementi attivi e passivi trasferiti mantengano gli stessi valori fiscali che avevano presso la società scissa.**

Neutralità della scissione

- L'operazione di scissione è inidonea a generare reddito, essendo finalizzata alla sola riorganizzazione dell'attività di impresa e non avendo lo scopo di attuare un trasferimento di beni.

Differenze da scissione (neutralità per le beneficiarie)

- Dall'operazione di scissione emergono generalmente delle differenze contabili, iscritte nei bilanci delle società beneficiarie, che possono essere positive (**avanzo**) o **negative (disavanzo)**. Tali differenze possono derivare sia dall'annullamento di azioni o quote, se la società beneficiaria, già esistente prima della scissione, deteneva una partecipazione nella società scissa, sia dal rapporto di concambio, cioè dal numero di azioni o quote delle società beneficiarie assegnate ai soci della società scissa a fronte del trasferimento patrimoniale attuato.
- Il disavanzo e l'avanzo, sia da annullamento che da concambio sono poste fiscalmente neutrali: quindi, non costituiscono reddito imponibile delle società beneficiarie.

Disavanzo

- Il disavanzo, sia da annullamento che da concambio, non è **mai deducibile**.
- Se il disavanzo ha **natura di plusvalenza sui beni della società scissa** (in quanto i beni dell'attivo hanno un valore superiore rispetto a quello contabile ovvero esiste un valore di avviamento) la società beneficiaria potrà iscrivere in bilancio i maggiori valori ai fini civilistici. Tuttavia, i valori fiscali dei beni sono gli stessi riconosciuti in capo alla società scissa.
- Si avranno, pertanto, le seguenti **conseguenze fiscali**:
 - 1) i maggiori valori iscritti rispetto agli ultimi valori contabili del bilancio della scissa** non costituiscono plusvalenze tassabili se il disavanzo è utilizzato per rivalutare i beni o per iscrivere l'avviamento al solo fine della redazione del bilancio «civilistico»;
 - 2) gli ammortamenti calcolati sui maggiori valori non sono deducibili e quindi nella** dichiarazione dei redditi occorrerà provvedere ad effettuare le relative variazioni fiscali in aumento.

Disavanzo

- Se il disavanzo ha natura di “perdita di scissione”: deve essere imputato a conto economico come costo dell’esercizio (indeducibile fiscalmente).

Affrancamento del disavanzo

- Possibilità di derogare al generale principio della neutralità mediante un regime opzionale (art. 173 comma 15-bis del TUIR), che consente alle società beneficiarie di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo mediante corresponsione di una imposta sostitutiva, a scaglioni progressivi, pari al:
 - 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
 - 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 5 milioni di euro ma non supera i 10 milioni di euro;
 - 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Affrancamento del disavanzo

- La base imponibile dell'imposta sostitutiva è pari alla differenza tra il valore di iscrizione in bilancio dei beni ricevuti dalla società beneficiaria classificati tra le immobilizzazioni materiali e immateriali (incluso l'avviamento) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto scisso.
- L'affrancamento può essere effettuato anche parzialmente, ma a condizione che si proceda, comunque, per categorie omogenee.
- Restano comunque esclusi dalla possibilità di affrancamento i beni merce e gli elementi dell'attivo che comunque non rientrano nelle predette categorie delle immobilizzazioni materiali o immateriali, quali i costi pluriennali e le immobilizzazioni finanziarie.

NEUTRALITA' PER I SOCI

- Principio di neutralità fiscale della scissione anche per i soci della scissa (comma 3 dell'art. 173 del TUIR): il valore della partecipazione nella società scissa fiscalmente riconosciuto, si trasferisce sulle azioni o quote delle società beneficiarie ricevute in cambio, senza che ciò comporti realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, ovvero conseguimento di reddito per i soci della società scissa.

NEUTRALITA' PER I SOCI

- Deroga al principio generale di neutralità per i soci: nel caso in cui siano dovuti conguagli di prezzo a favore di alcuni soci, le somme ricevute dai soci costituiscono utili per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle partecipazioni annullate.

Posizioni soggettive

- Costituiscono **posizioni soggettive**:
 - i crediti d'imposta relativi a precedenti dichiarazioni ed i crediti per ritenute d'acconto concernenti redditi non ancora dichiarati;
 - la rateizzazione delle plusvalenze;
 - il versamento degli acconti;
 - i fondi di accantonamento preesistenti;
 - le riserve in sospensione di imposta e altre riserve;
 - le rimanenze di merci e titoli;
 - le quote d'ammortamento e le spese di manutenzione;
 - il riporto delle perdite fiscali.

Posizioni soggettive

Art. 173, co. 4

- Tali posizioni soggettive della società scissa sono attribuite: in caso di **scissione totale** *alle società beneficiarie* **in proporzione alle quote di patrimonio netto loro trasferito;**
- in caso di **scissione parziale** *alla società scissa e alle beneficiarie* **in proporzione alle quote di patrimonio netto rispettivamente rimasto o trasferito.**
- In **deroga al criterio di ripartizione proporzionale**, per le posizioni soggettive connesse agli elementi del patrimonio scisso in modo specifico o per insiemi, le stesse seguono tali elementi presso le rispettive società titolari.

Riporto delle perdite (art. 173, co. 10)

- È ammesso il riporto delle perdite fiscali maturate da società dal cui CE, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la scissione è stata deliberata, risultino un ammontare di ricavi e un ammontare di spese per prestazioni di lavoro subordinato superiore al 40% di quello risultante dalla media dei due esercizi anteriori (*condizioni di vitalità*). La società beneficiaria non può subentrare nel diritto di riporto delle perdite maturate dalla società scissa che non abbia rispettato entrambi i parametri.
- Le perdite sono riportabili per la parte che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio d'esercizio, oppure, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501 quater del C.C., senza tenere conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa.

Versamento degli acconti e delle ritenute (art. 173, co. 5)

- In caso di **scissione parziale** gli obblighi di versamento degli acconti di imposte, nonché delle ritenute operate, restano a carico della società scissa.
- In caso di **scissione totale**, i suddetti obblighi verranno trasferiti interamente alle società beneficiarie in base alle quote di patrimonio netto imputabile proporzionalmente a ciascuna di esse.
- Gli obblighi di versamento delle società che si estinguono devono essere adempiuti da tali società fino alla data di efficacia della scissione. Successivamente si intendono trasferiti, a tutti gli effetti, alle società beneficiarie.
- Le stesse regole valgono per il versamento dell'acconto **IRAP**.

Effetti

- L'operazione di scissione ha effetto dalla data dell'ultima iscrizione dell'atto di scissione nel registro delle imprese. E' prevista una data posteriore se la scissione non comporta la costituzione di società nuove.
- Ai fini fiscali gli effetti possono essere **retrodatati** solo nel caso di scissione totale e con coincidenza delle date di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta di società scissa e beneficiarie.

Dichiarazione dei redditi

- In caso di scissione totale la società designata deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione dell'esercizio della società scissa dalla data di inizio esercizio fino alla data di efficacia della scissione (periodo frazionale).
- Si presenta entro 9 mesi in forma telematica.

Dichiarazione Iva

- In caso di scissione totale la dichiarazione è presentata dalla beneficiaria.
- In caso di scissione parziale, se si trasferisce il debito o il credito IVA, la dichiarazione è presentata dalla beneficiaria. In caso di mancato trasferimento del debito o credito IVA l'obbligo di presentazione ricade su ogni soggetto.
- Se l'operazione avviene tra il 1° gennaio e la data di presentazione, la dichiarazione è presentata, in caso di scissione totale, dalla beneficiaria, in caso di scissione parziale, da ogni soggetto.

Imposte indirette

- L'atto di scissione è soggetto a registrazione in termine fisso (entro 20 gg.) con il pagamento di un'imposta di registro fissa pari a euro 168.
- Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa pari a euro 168 cadauna.
- L'operazione di scissione non è soggetta a IVA.