

LA SCISSIONE

1. RIFERIMENTO NORMATIVI

La scissione è regolamentata dagli articoli 2506 del Codice Civile e seguenti e in molte sue parti fa rimando alle disposizioni previste per la Fusione che in linea di massima è l'operazione straordinaria 'speculare' rispetto alla scissione.

2. EFFETTI DELLA SCISSIONE

La scissione, nelle sue differenti forme possibili si presta a differenti e a volte contrastanti obiettivi strategici:

- separare differenti attività operative complesse in più attività separate per questo maggiormente governabili;
- operare concentrazioni mediante scissione di un ramo operativo e suo conferimento in una società beneficiaria esistente e già operante nel settore;
- separare l'attività operativa della società da quella più strutturale (immobile, ecc...) dove quest'ultima non rappresenta certamente l'attività caratteristica e potrebbe costituire anzi un ostacolo per future operazioni di concentrazione o cessione societaria.

In ogni caso la scissione porta ad attribuire al socio della scissa, in linea di principio, le quote o azioni della società beneficiaria in proporzione al pacchetto azionario detenuto nella scissa. Tuttavia a questa regola generale vi sono almeno due eccezioni:

1. la possibilità di un socio di ottenere le azioni e le quote della beneficiaria in misura non proporzionale. Tuttavia qualora un socio non sia d'accordo nel ricevere quote o azioni in misura non proporzionale ha il diritto di vedersi liquidate le azioni o quote della società scissa con le regole proprie del recesso (valutazione al valore di mercato).
2. Il codice civile ammette la possibilità che al socio della scissa vengano date azioni della scissa stessa in sostituzione delle azioni della beneficiaria. In questo caso è necessario in consenso unanime di tutti i soci.

2. TIPI DI SCISSIONI

SCISSIONE TOTALE – PARZIALE. E' detta scissione totale quella che giunge a 'svuotare' la società scissa che cede completamente le sue attività e i suoi beni a una o più beneficiarie. In questo caso il Codice Civile ammette la possibilità di non transitare da una fase di liquidazione pur in presenza di una società di capitale.

SCISSIONE PROPORZIONALE E NON PROPORZIONALE. Nel primo caso ai soci della società scissa pervengono quote o azioni della o delle società beneficiarie in proporzione alle quote di partecipazione nella scissa mantenendo inalterati i rapporti di potere e di rappresentanza dei vari soci. Nel secondo caso si

SCISSIONE OMOGENEA E ETEROGENEA. Nel primo caso la o le società beneficiarie hanno la stessa natura giuridica della società scissa mentre nel secondo caso no.

SPREAFICO STEFANO
COMMISSIONE MATERIA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

SCISSIONE IN SENSO STRETTO E PER INCORPORAZIONE. Nel primo caso le società beneficiarie nascono per effetto della scissione mentre nel secondo caso la beneficiaria esiste già e mediante questo conferimento, realizza una concentrazione societaria.

PROCEDURA PER LA SCISSIONE

PROGETTO DI SCISSIONE	<ul style="list-style-type: none">- Tipo, denominazione, sede;- atto costitutivo della nuova società- rapporto di cambio e eventuale conguaglio- modalità di assegnazione delle azioni o quote- data dalla quale tali azioni o quote partecipano agli utili- data a decorrere dalla quale le operazioni sono imputate a bilancio della beneficiaria- trattamento riservato a particolari categorie di soci, se presenti- vantaggi riservati all'organo amministrativo delle società partecipanti.- descrizione elementi patrimoniali partecipanti alla scissione con il vincolo che la differenza sia positiva;- criteri di distribuzione delle azioni o quote della beneficiaria	
PUBBLICITA' DEL PROGETTO	Presso il registro imprese del luogo ove hanno sede le società partecipante alla scissione	
RELAZIONI E SITUAZIONI	<ul style="list-style-type: none">- SITUAZIONE PATRIMONIALE- RELAZIONE DELL'ORGANO AMMIN.- PERIZIA	Si può rinunciare Si può rinunciare Si può rinunciare + caso di esonero
DEPOSITO PRESSO LA SEDE	Per almeno 30 giorni: <ul style="list-style-type: none">- Progetto di scissione;- situazione patrimoniale;- relazione dell'organo amministrativo;- perizia;- bilanci degli ultimi 3 esercizi.	I soci possono rinunciare
DELIBERA DI SCISSIONE	Con atto notarile va depositato presso il registro imprese almeno 60 giorni prima l'atto di scissione	Il termine è rinunciabile se i creditori vi acconsentono
ATTO DI SCISSIONE	Con atto notarile va depositato presso il registro imprese con efficacia: <ul style="list-style-type: none">- immediata se la beneficiaria è neo-costituita;- immediata o differita se la beneficiario è già esistente.	

CAPITALE SOCIALE E RISERVE CONFERIBILI NELLA BENEFICIARIA

L'ART. 173 comma 9 ammette implicitamente che possano essere trasferite alla beneficiaria tutte le componenti di patrimonio netto purché le eventuali riserve in sospensione di imposta iscritte nell'ultimo bilancio della scissa siano ricostituite dalle beneficiarie secondo le quote proporzionalmente attribuite.

REQUISITO DELLA VITALITA'

ART. 173 comma 10 – Il riporto e il conseguente utilizzo delle perdite fiscali della società scissa sono soggette ai seguenti limiti:

La perdita della scissa può essere portata in diminuzione del reddito della società beneficiaria per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, alla situazione patrimoniale redatta dall'organo amministrativo per l'esecuzione della scissione al netto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi sempre che dal conto economico della scissa dell'esercizio precedente a quello della delibera di scissione risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e contributi superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Ris. Min. 116/E del 24.10.2006 - La suddetta norma prevede che le società, compresa l'incorporante, provviste di perdite da riportare, abbiano conseguito, nell'esercizio precedente a quello di delibera della fusione (scissione), un ammontare di ricavi o proventi dell'attività caratteristica e di spese per prestazioni di lavoro subordinato di ammontare superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. La disposizione in esame, la cui ratio è quella di contrastare le operazioni di commercio delle c.d. "bare fiscali", deve essere interpretata nel senso che i requisiti minimi di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione (scissione), così come si ricava dal dato letterale, bensì debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione (scissione) viene deliberata. La stessa disposizione, infatti, verrebbe privata della sua portata antielusiva qualora fosse consentito il riporto delle perdite fiscali ad una società che è stata completamente depotenziata nell'arco di tempo intercorrente fra la chiusura dell'esercizio precedente alla fusione (scissione) e la deliberazione dell'operazione medesima.

Le condizioni quindi sono due:

Min {(perdita); (patrimonio netto ultimo bilancio); (situazione patrimoniale redatta per la scissione)}

e

(media dei ricavi caratteristici ultimo CE) > 40% (media due esercizi precedenti con verifica del periodo 01.01 – atto di scissione).

ART. 1 COMMA 48 L. 244/07 – AFFRANCAMENTO DISAVANZO

All'art. 173 del TUIR è stato aggiunto il comma 15-bis che prevede la possibilità a regime di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nel bilancio della beneficiaria per effetto dell'utilizzo del disavanzo di scissione versando un'imposta sostitutiva del 12%, 14% o 16% a seconda dell'ammontare della riserva affrancata e con il rispetto del seguente vincolo temporale:

SPREAFICO STEFANO
COMMISSIONE MATERIA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello di opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggiore ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'IRES.

Quindi:

Riconoscimento 'provvisorio' dei maggiori ammortamenti: immediato.

Riconoscimento 'definitivo' dei maggiori ammortamenti: se i beni non sono ceduti entro i 4 anni dall'esercizio dell'opzione

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

L'Amministrazione ha la possibilità di disconoscere i vantaggi fiscali ai fini delle Imposte Dirette (IRES e IRAP) qualora siano considerate elusive.

Per considerarsi elusiva l'operazione di scissione deve avere presenti contemporaneamente i seguenti elementi:

1. assenza di valide ragioni economiche;
2. dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario;
3. finalizzato all'ottenimento di riduzioni o rimborsi di imposte, altrimenti indebiti.

VARIE

Usufrutto e pegno. Qualora le quote o le azioni della scissa sono gravate da pegno o usufrutto questi diritti si trasferiscono anche sulle nuove azioni. Pertanto

QUESITI

1. Se nel progetto di scissione c'è qualche errore (per esempio si sbaglia ad indicare la ragione sociale della beneficiaria della scissione la conseguente delibera e atto di scissione possono essere annullati o dichiarati nulli?

Visto che il progetto di scissione è un atto che riguarda i soci della società scissa (tanto è vero che i soci possono rinunciarvi) se nessun socio avanza eccezioni di sorta per via della presenza di un errore nel progetto stesso, l'atto successivo redatto presso il Notaio è valido sotto tutti gli aspetti. Potrebbe capitare, tuttavia, che il Notaio chieda di fare un nuovo deposito presso il competente Ufficio Imprese e poi nell'atto richieda la rinuncia dei termini ai soci.

2. La perizia, nella forma 'semplificata' della scissione, può essere omessa. Tuttavia in caso di scissione totale o parziale di una SNC in una o più società di capitali è necessaria a tutela degli interessi dei terzi?

Sicuramente è un caso in cui la perizia è indispensabile almeno per la parte di patrimonio che verrà scisso nella beneficiaria società di capitale.

SPREAFICO STEFANO
COMMISSIONE MATERIA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

3. Qual è il termine massimo di differimento degli effetti della scissione nel caso in cui la beneficiaria esista già? La norma non prevede un termine massimo per cui lascia libertà di scelta alle società partecipanti alla scissione.- Tuttavia, visto il carattere agevolativo della disposizione, sembrerebbe logico far decorrere gli effetti della scissione al primo giorno successivo alla chiusura del bilancio in cui è avvenuto il deposito dell'ultimo atto della scissione.

ALLEGATI

Allegato A – Parere nr. 34 del 18.12.2006
Allegato B - Parere nr. 17 del 16.05.2006
Allegato C - Parere nr. 28 del 09.05.2007
Allegato D – Risoluzione nr. 56/E del 22.03.2007
Allegato E - Parere nr. 10 del 22.03.2007

I pareri sono disponibili inoltre sul sito internet all'indirizzo

<http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Documentazione/Interpello/Pareri/Archivio+pareri/>