Operazioni straordinarie. Gli effetti del trasferimento di beni nel caso dei «passaggi» eterogenei

Fusioni e scissioni al bivio fiscale

Determinante la destinazione all'attività di impresa o istituzionale

FOCUS

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

Le **operazioni straordinarie eterogenee** sono operazioni civilisticamente complesse che possono rivelarsi fiscalmente anche molto care. Vediamo perché.

Questo tipo di operazioni riguardano il passaggio da **società** ad altro **ente giuridico** (consorzi, consortili, cooperative, comunioni, associazioni, fondazioni) se progressive e il contrario se regressive.

Il profilo civilistico

La riforma Vietti del 2003 ha disciplinato le trasformazioni eterogenee da società di capitali ad altre forme (articolo 2500-septies, Codice civile) e viceversa (articolo 2500-octies, Codice civile). Non vi sono, invece, disposizioni espresse per le fusioni e scissioni eterogenee. Queste ultimi, pur in presenza di un orientamento dottrinario non uniforme, appaiono tuttavia ammissibili qualora determinino i medesimi effetti della trasformazione e siano eseguiti tanto gli adempimenti pubblicitari della fusione o scissione quanto quelli della trasformazione ex art. icolo 2500, comma 3. Codice civile (massima notarile di Milano n. 52/2004 e Cassazione 1476/2007).

Il profilo fiscale

Le fusioni e scissioni eterogenee sono disciplinate, quanto alle imposte dirette, dall'articolo 174 Tuir che prevede l'applicabilità degli articoli 172 (fusioni) e 173 (scissioni) anche alle operazioni straordinarie di enti diversi dalle società.

Il principio è stato declinato nelle risoluzioni 152/E/2008 e 162/E/2008 riguardanti la fusione fra enti non commerciali, laddove è stato chiarito che:

- per i beni d'impresa, afferenti alla sfera commerciale, che a seguito della fusione non ne sono distolti si applica la neutralità ex articolo 172 Tuir; in caso contrario si considerano realizzati a valore normale ex articolo 9 Tuir, generando una plusvalenza tassata;
- per quelli afferenti alla sfera istituzionale che post fusione entrano nella sfera commerciale si considera il realizzo a valore normale in capo all'ente incorporato; in caso di permanenza nel regime istituzionale non si genera alcuna tassazione.

IMPOSTE INDIRETTE
In presenza di fabbricati necessario fare attenzione alla rettifica della detrazione Iva e versare l'imposta di registro

Analogamente, la risoluzione 102/E/09 relativa ad una fusione eterogenea fra un ente non commerciale e una società commerciale ha specificato che la neutralità è garantita per i beni dell'incorporata che confluiscono nell'attività di impresa dell'ente; se, invece, i beni entrano nella sfera istituzionale si configura l'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa (articolo 86, comma 1, lettera c, Tuir) con conseguente tassazione. Inoltre, considerata la differente natura dei soggetti coinvolti, non è ammessa la retrodatazione fiscale.

Quanto alle scissioni sono espressamente disciplinate solo quelle omogenee (articolo 173, comma 15, Tuir) per ciò che concerne le riserve, mediante rimando alle norme sulla trasformazione. La scissione da società di persone a società di capitali (beneficiaria) comporta per quest'ultima il mantenimento dell'originario regime delle riserve della scissa società di persone, purché si indichi natura e provenienza delle riserve, nel qual caso la distribuzione non sarà tassata. Nella scissione di verso opposto, la società di persone (beneficiaria) manterrà l'originario regime della scissa società di capitali, rinviando la tassazione per trasparenza delle riserve:

- al momento della distribuzione o dell'utilizzo per scopi diversi dalla copertura perdite, se iscritte in bilancio con indicazione dell'origine;
- nel periodo di imposta successivo alla scissione in caso contrario.

Imposte indirette

Fusioni e scissioni eterogenee vanno da ultimo valutate ai fini delle imposte indirette, soprattutto in presenza di fabbricati (strumentali o abitativi). Da un lato la fuoriuscita degli stessi dall'attività d'impresa ne comporta la destinazione a finalità estranee che, configurandosi come cessione di beni (articolo 2, comma 2, n. 5, Dpr 633/72), risulta esente da Iva. Dall'altro, il passaggio dei fabbricati in dipendenza di fusioni e scissioni non configura cessione di beni ex articolo 2, comma 3 lettera f (risoluzione 152-162/E/08). In entrambi i casi, quindi, si evita l'assoggettamento ad Iva, ma deve prestarsi attenzione ai possibili effetti del riversamento dell'Iva detratta in precedenza (rettifica della detrazione ex articolo 19 bis 2). Superato questo scoglio, bisogna valutare l'impatto dell'imposta di registro: in caso di cessione esente l'imposta si applica in misura fissa (200 euro) in virtù del principio di alternatività; nell'ipotesi di fusione fra enti non commerciali essa sarà, invece, proporzionale (3%) ex articolo 9 della Tariffa (circolare 18/E/13).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli aspetti da considerare



01 | OPERAZIONI ETEROGENEE
Riguardano il passaggio da società ad enti quali consorzi, consortili, cooperative, comunioni, associazioni, fondazioni se progressive oppure il contrario se regressive

02 | DISCIPLINA CIVILISTICA
Il Codice civile disciplina espressamente le trasformazioni eterogenee, non le fusioni né tantomeno le scissioni. Tali operazioni sono comunque ammissibili anche in virtù della massima del notariato di Milano n. 52 qualora determinino gli stessi effetti della trasformazione e siano eseguiti tutti gli adempimenti pubblicitari

03 | REGIME FISCALE
L'articolo 174 Tuir rimanda alle norme di fusioni (172) e scissioni (173) laddove applicabili anche alle operazioni eterogenee.
• Per le fusioni tra enti non commerciali (risoluzioni 152 e 162 del 2008) se i beni d'impresa restano nella sfera commerciale è garantita la neutralità, in caso di fuoriuscita si determina realizzo a valore normale; per quelli afferenti alla sfera istituzionale se entrano nel regime d'impresa si avrà realizzo a valore normale, altrimenti non vi sarà tassazione.
• Nella fusione eterogenea di società commerciale in un ente non commerciale la neutralità è garantita solo per i beni che entrano nella sfera commerciale dell'ente (risoluzione 102/2009).
• Per le scissioni l'articolo 172, comma 15 disciplina solo le omogenee con rimando alle trasformazioni

04 | IMPOSTE INDIRETTE
In presenza di fabbricati l'effetto Iva può essere annullato sia in caso di cessione esente sia come passaggio di beni in presenza di fusione o scissione, ma occorre valutare l'eventuale rettifica della detrazione Iva.
Ai fini dell'imposta di registro le fusioni fra enti non commerciali sono colpite al 3% in base all'articolo 9 delle Tariffa