

**FONDAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI  
di MILANO**

**Scuola di Formazione per la preparazione alla libera professione di  
Dottore Commercialista e Revisore Contabile**

**MODULO**

**TECNICA PROFESSIONALE**

**Lezione del 7 ottobre 2004**

**Titolo: La scissione: esercitazione**

**Relatore: dott. Mario Difino**

**Sede: Università Commerciale L.Bocconi  
Via Sarfatti, 25**

## **PROBLEMI DA RISOLVERE:**

### **1. MOTIVAZIONI**

### **2. ITER PROCEDURALE**

#### **2.1. ATTI E DOCUMENTI DA:**

- **PREDISPORRE**
- **FAR PREDISPORRE**
- **RICHIEDERE**

#### **2.2. PROGRAMMAZIONE DATE**

### **3. EFFETTI CONTABILI**

#### **3.1. BILANCI**

#### **3.2. SCRITTURE CONTABILI**

### **4. ASPETTI FISCALI**

#### **4.1. ANTIELUSIONE**

#### **4.2. RIPORTO PERDITE**

#### **4.3. DICHIARAZIONI**

#### **4.4. ACCONTI D'IMPOSTA**

#### **4.5. COMUNICAZIONI VARIAZIONI DATI IVA**

#### **4.6. ICI**

### **5. AUTORIZZAZIONI**

#### **5.1. COMUNICAZIONI AI SINDACATI**

#### **5.2. ANTITRUST**

#### **5.3. AUTORIZZAZIONI AMMINISTRATIVE**

## **6. ASPETTI ORGANIZZATIVI**

### **6.1. COORDINAMENTO SOGGETTI COINVOLTI**

### **6.2. MODULISTICA**

### **6.3. COMUNICAZIONI**

#### **CLIENTI/FORNITORI/BANCHE**

### **6.4. PRATICHE SUBENTRO CONTRATTI**

## **NORMATIVA**

### **1. Codice Civile**

**Art. 2343**

**Art. 2465**

**Artt. 2501/2506-*quater***

### **2. TUIR**

**Artt. 172/173**

### **3. DPR 600/1973**

**Art. 37-*bis***

### **4. L. 47/1990**

**Art. 47**

Nel gennaio 2004 il dottore commercialista è contattato dai soci della società ALFA Srl, sig.ri Rossi Pietro, Rossi Gianluca e Bianchi Gianluigi.

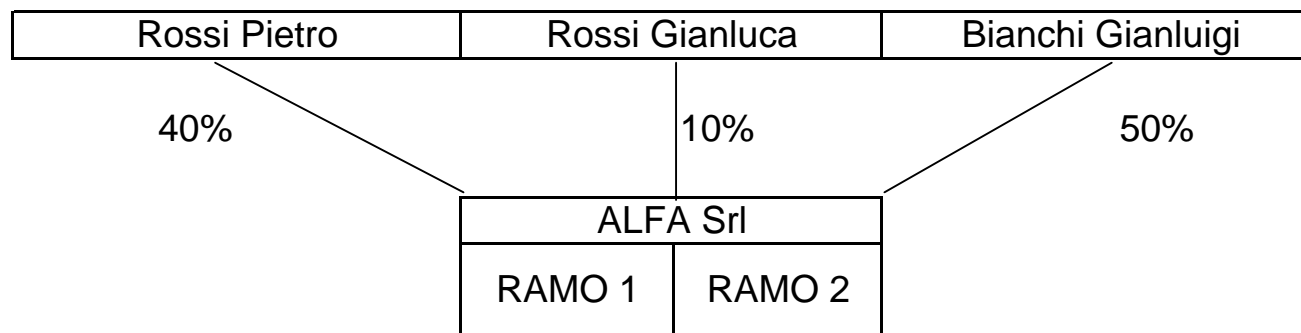
Il problema che i soci pongono al professionista è il seguente:

La società ALFA Srl esercita la propria attività attraverso 2 rami d'azienda, il RAMO 1 e il RAMO 2 (**Figura 1**)

Il socio Bianchi Gianluigi possiede inoltre una partecipazione totalitaria in BETA Srl, che produce articoli affini al RAMO 1

A seguito di differenti opinioni su come condurre l'attività, i soci decidono di dividersi e di condurre le attività nel modo seguente: Rossi Pietro e Rossi Gianluca intendono occuparsi esclusivamente del RAMO 2, Bianchi Gianluigi intende occuparsi del RAMO 1

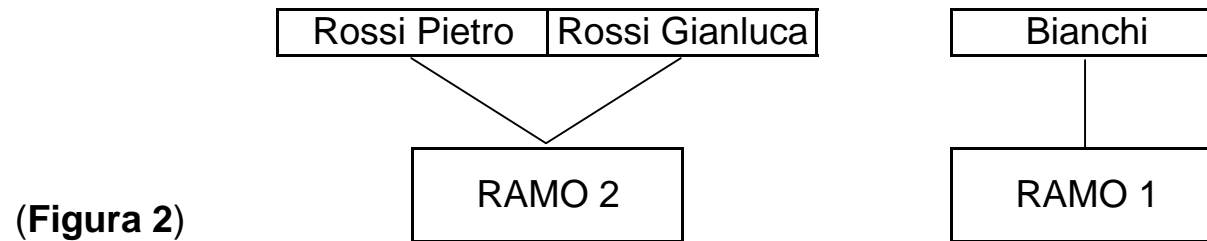
**- Situazione attuale**



**(Figura 1)**

## - Obiettivo

I soci di ALFA Srl chiedono quindi al professionista un parere su quali operazioni effettuare per giungere al risultato prospettato (**figura 2**)

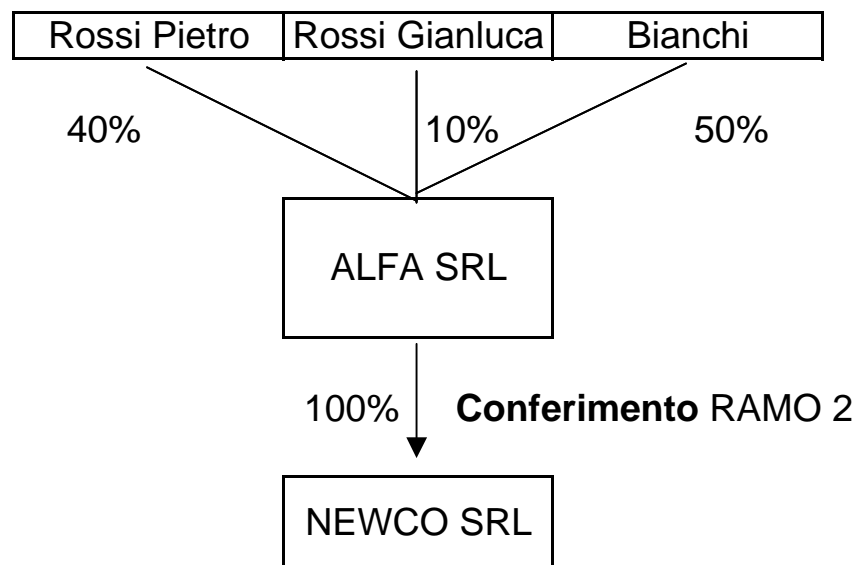


Il professionista esamina le diverse opzioni operative che consentono di pervenire al risultato richiesto

- 1) Conferimento del ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazioni sociali
- 2) Cessione d'azienda e cessione di partecipazioni sociali
- 3) Scissione e successiva cessione di partecipazioni sociali

# 1) Conferimento ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazioni sociali e fusione

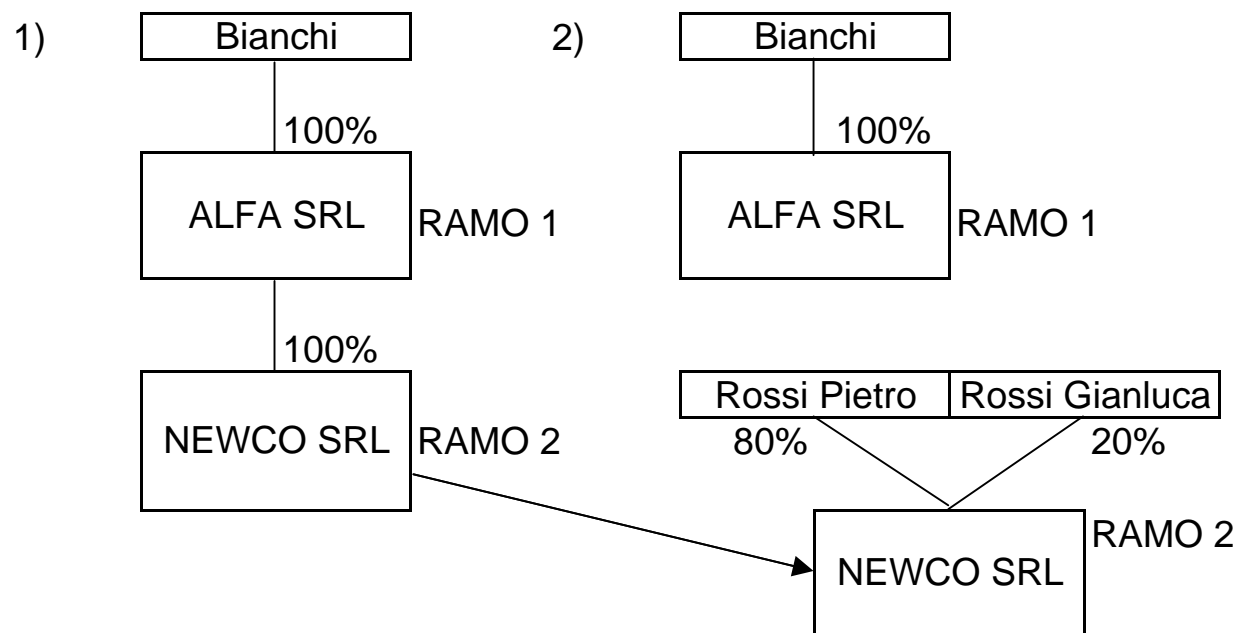
## 1.a) Conferimento Ramo d'azienda



## 1.b) Cessione di partecipazioni sociali

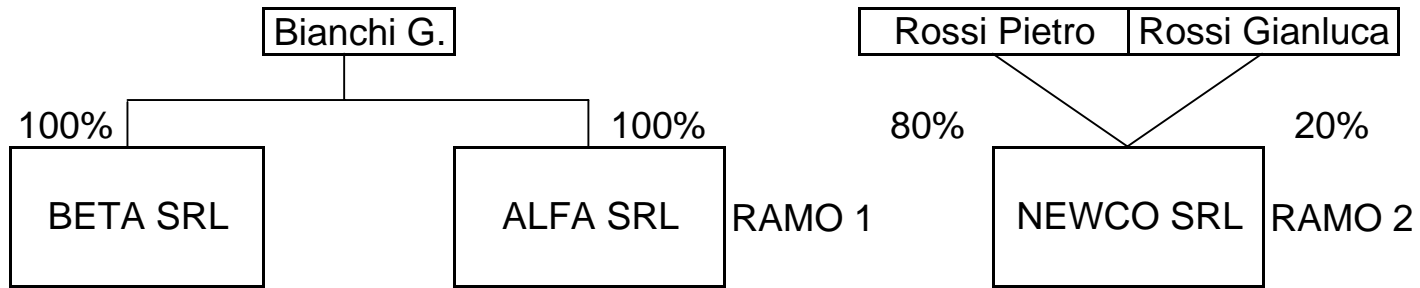
1) Rossi Pietro e Rossi Gianluca cedono le rispettive quote di partecipazione in ALFA a Bianchi Gianluigi di conseguenza Bianchi Gianluigi rimane l'unico socio di ALFA Srl, contenente il RAMO 1 e di NEWCO Srl, contenente il RAMO 2

2) ALFA Srl cede ai Rossi la propria partecipazione in NEWCO Srl

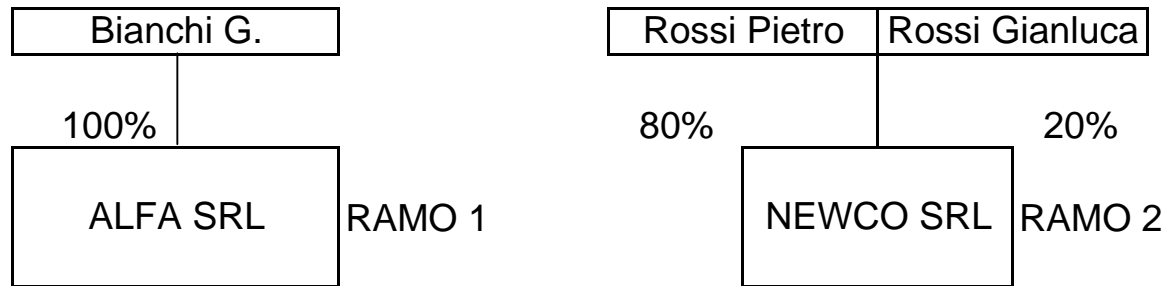




**1.c) Situazione post scissione**



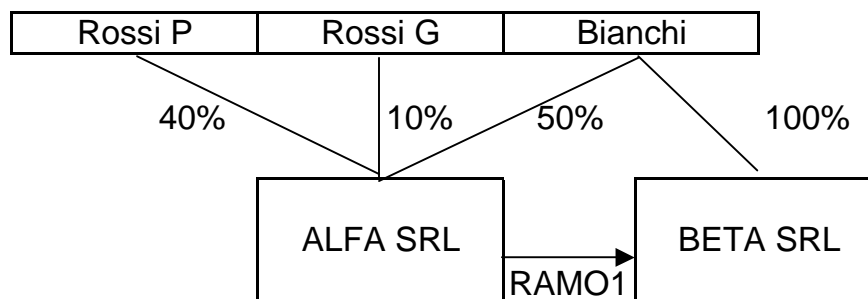
**1.d) Fusione per incorporazione di BETA Srl in ALFA Srl**



## 2) Cessione del ramo d'azienda e cessione di partecipazioni sociali

### 2.a) Cessione Ramo d'azienda

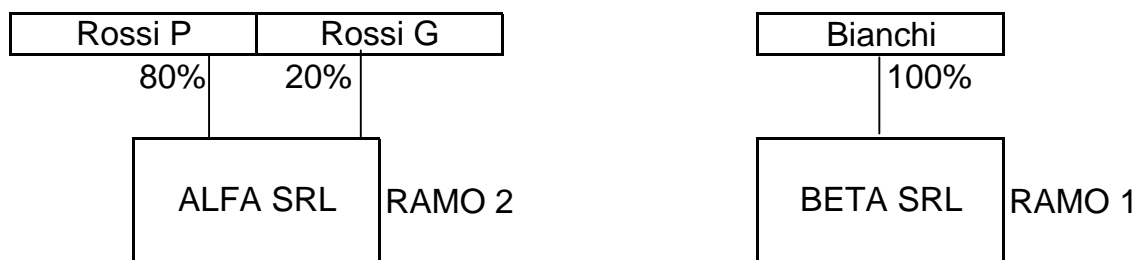
La società ALFA Srl cede il RAMO 1 alla società già esistente BETA Srl, controllata al 100% dal socio Bianchi.



### 2.b) Cessione di partecipazioni sociali

Il socio Bianchi Gianluigi cede la sua partecipazione del 50% in ALFA Srl a Rossi Pietro e Rossi Gianluca

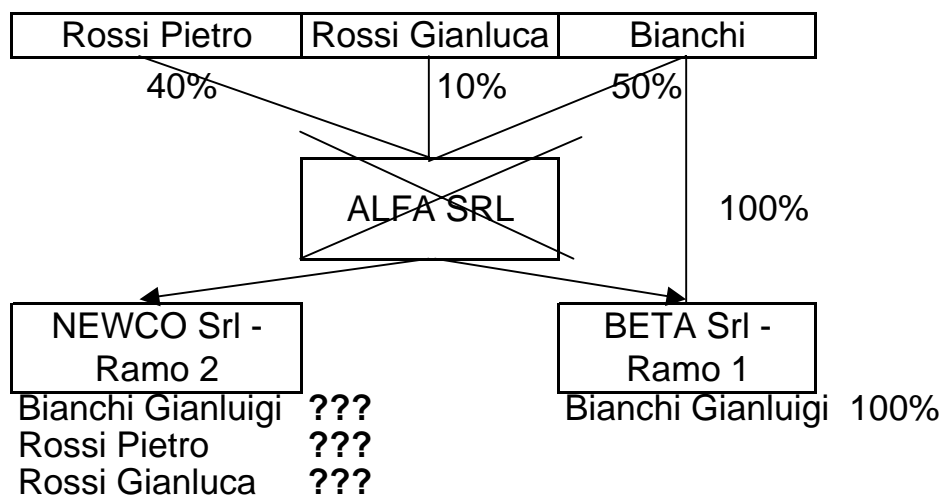
### 2.c) Situazione finale



### 3) Scissione totale non proporzionale e successiva cessione di partecipazioni sociali

#### 3.a) Scissione Totale, non proporzionale, di ALFA Srl

a seguito di scissione totale i due rami d'azienda verranno così attribuiti:



BETA Srl: le quote relative all'aumento di capitale di Beta Srl verranno attribuite solo a Bianchi Gianluigi

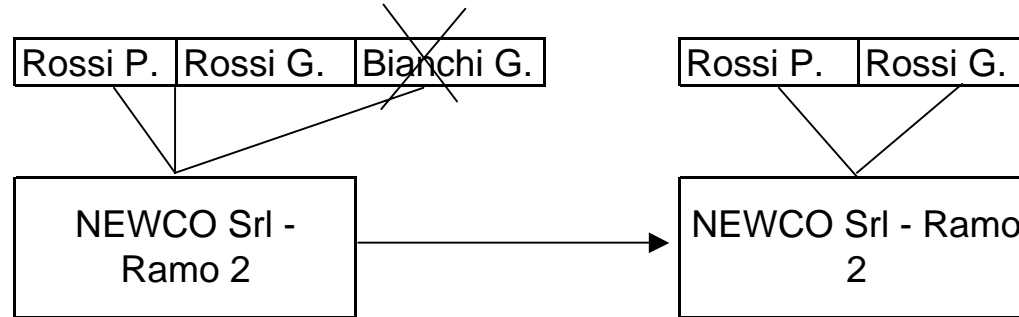
NEWCO Srl: le quote emesse da Newco Srl verranno distribuite a Bianchi G., Rossi P. e Rossi G.

**IN QUALE MISURA????**

**Trattandosi di una scissione non proporzionale, deve essere garantito ai soci che il valore delle quote possedute ante scissione in ALFA Srl sia il medesimo di quello relativo alle quote possedute in BETA Srl e NEWCO Srl a seguito della scissione**

### 3.b) Cessione delle quote di NEWCO Srl

Bianchi Gianluca cede le quote di sua pertinenza in NEWCO ai Rossi



### 3.c) Situazione Finale



## **N. atti notarili:**

1. Scissione: 3 atti notarili
2. Cessione della quota di NEWCO da Bianchi a Rossi Pietro e Gianluca

L'operazione appena descritta si rende preferibile rispetto a quelle precedentemente esaminate (conferimento / cessione ramo d'azienda) per i seguenti motivi:

- 1) Non comporta trasferimento di denaro (ad eccezione della cessione della partecipazione sociale)
- 2) Non è soggetta ad imposte sul reddito (art. 173 TUIR) ad eccezione della cessione della partecipazione sociale
- 3) E' soggetta all'imposta di registro pari a Euro 129,11
- 4) Consente al socio Bianchi la concentrazione delle attività di produzione in una sola società (BETA Srl) senza necessità di fusione
- 5) Consente l'estinzione della società ALFA Srl, senza la necessità del procedimento di liquidazione

Con riferimento all'operazione di scissione sopra descritta, occorre prendere in considerazione una serie di problematiche:

### 3.1) Norme antielusive

Occorre prima di tutto verificare se l'operazione di scissione prospettata non incorra nelle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis DPR n.600/1973, non sia cioè un'operazione 1) priva di valide ragioni economiche, 2) diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, 3) diretta ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Nel caso specifico, l'operazione di scissione risulta essere basata su valide ragioni economiche e pertanto soddisfa i requisiti richiesti dall'art 37-*bis*, infatti, come precisato dalla Direzione Regionale delle entrate della Lombardia con Ris. 78348/98, in caso di scissione "*le valide ragioni economiche possono sussistere nell'ipotesi in cui la finalità del contribuente sia quella di costituire distinte società attraverso le quali i soci della società originaria possono perseguire differenziati interessi economici*"

### **3.2) Effetti della scissione, art. 2504-*decies* c.c.**

#### **3.2.a) decorrenza degli effetti legali e fiscali**

Ai sensi dell'art. 2506-*quater*, 1 c., *"la scissione ha effetti dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie; può tuttavia essere stabilita una data successiva, tranne nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove "*

Nel caso specifico, poiché la scissione avverrà mediante la costituzione di una nuova società (NEWCo Srl), i suoi effetti decorreranno obbligatoriamente dalla data dell'ultima delle iscrizioni.

L'atto viene programmato il 29 novembre 2004 e l'iscrizione il 31.12.2004

#### **3.2.b) decorrenza degli effetti contabili**

Ai sensi dell'art. 2506-*quater*, 1 c., può essere stabilita una data anteriore a decorrere dalla quale le operazioni della società scissa vengono imputate al bilancio delle società beneficiarie

Poiché i soci desiderano ripartire i risultati economici al più presto possibile, si conviene di dare decorrenza contabile dal 1°.8.2004

#### **3.2.c) Responsabilità in capo alle società beneficiarie**

La regola generale prevede (art. 2506-*quater* c.c. e art. 173, 4.c. TUIR) che ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del patrimonio netto ad essa assegnato, dei debiti della società scissa

Lo stesso art. 173, 4 c. TUIR prevede tuttavia una responsabilità esclusiva della società beneficiaria nell'ipotesi in cui tali passività siano direttamente imputabili al ramo di azienda scissa

Infine, ai sensi dell'art. 173 TUIR, c.12, gli obblighi tributari della società scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto, (ad esempio redazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi) sono adempiuti in caso di scissione totale dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione

### 3.3) Progetto di scissione (art. 2506 - *bis*, c.c.)

L'organo amministrativo delle società partecipanti alla scissione redige un progetto dal quale devono risultare:

- il tipo, la denominazione o ragione sociale, la sede delle società partecipanti alla scissione
- l'atto costitutivo delle società risultanti dalla scissione
- **il rapporto di cambio, nonché l'eventuale conguaglio in denaro (3.6)**
- **le modalità di assegnazione delle quote delle società beneficiarie (3.6)**
- la data dalla quale tali quote partecipano agli utili
- **la data a decorrere dalla quale le operazioni della società scissa sono imputate al bilancio delle società beneficiarie (3.2.b)**
- il trattamento riservato a particolari categorie di soci.
- i vantaggi particolari eventualmente proposti a favore degli amministratori delle società partecipanti alla scissione
- **gli elementi patrimoniali da trasferire** (nel caso specifico RAMO 1 e RAMO 2).

Di seguito verranno esaminati in particolare il rapporto di cambio, l'eventuale conguaglio in denaro e le modalità di assegnazione delle quote alle società beneficiarie



### **3.4) Relazione degli esperti ex art. 2506-ter 3 c., c.c.**

La relazione degli esperti si estrinseca in un parere *"sulla congruità del rapporto di cambio delle azioni o delle quote"* e deve indicare:

- a) il metodo seguito per la determinazione del rapporto di cambio*
- b) le eventuali difficoltà di valutazione*

*"L'esperto o gli esperti sono scelti tra i soggetti iscritti nell'albo dei revisori contabili o tra le società di revisione iscritte nell'apposito albo e se la società scissa o la società beneficiaria è una società per azioni o in accomandita per azioni, sono designati dal tribunale del luogo in cui ha sede la società"*

Poiché le società partecipanti alla scissione sono SRL, l'esperto dovrà essere scelto tra i soggetti iscritti nell'albo dei revisori contabili, ovvero tra le società di revisione

L'Art. 2506 - ter, 3 c., c.c. prevede che: *"La relazione degli esperti non è richiesta quando la scissione avviene mediante la costituzione di una o più nuove società e non siano previsti criteri di attribuzione delle azioni o quote diversi da quello proporzionale"*

Nel caso specifico, poiché la scissione avverrà attraverso la costituzione di una nuova società e con attribuzione di quote non proporzionale, la relazione degli esperti è necessaria.

**La massima n. 23** del Consiglio Notarile, applica per analogia l'esclusione di cui all'art. 2506 - ter, e stabilisce che la relazione degli esperti deve altresì ritenersi superflua allorché la scissione non possa in alcun modo comportare una variazione del valore delle partecipazioni possedute dai soci delle società partecipanti all'operazione, il che si verifica nelle seguenti ipotesi:

- 1) scissione parziale a favore di beneficiaria preesistente, la quale possiede l'intero capitale della scissa oppure è interamente posseduta dalla scissa
- 2) scissione totale a favore di due beneficiarie preesistenti, entrambe interamente possedute dalla scissa
- 3) scissione totale a favore di due beneficiarie preesistenti, le quali possiedono l'intero capitale della scissa, allorché le beneficiarie siano interamente possedute da un medesimo soggetto o da più soggetti, secondo le medesime percentuali ed i medesimi diritti
- 4) scissione parziale a favore di una beneficiaria preesistente interamente posseduta dalla medesima società che possiede interamente anche la scissa (ovvero allorché sia la scissa che la beneficiaria siano partecipate dagli stessi soggetti, secondo le medesime percentuali ed i medesimi diritti)

Poiché la scissione sopra esaminata non rientra tra i casi appena menzionati, deve ritenersi che la relazione degli esperti è obbligatoria.

### 3.5) Aspetti fiscali

#### 3.5.a) Dichiarazione dei redditi e versamenti d'imposta

Poiché gli effetti fiscali della scissione in oggetto decorrono dalla data di efficacia della scissione stessa (3.2.a), cioè il 31 dicembre 2004, la società scissa (ALFA Srl) dovrà presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo 1.1.2004 - 31.12.2004,

Tuttavia, poiché nel 2005 (anno di presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2004) la società ALFA sarà estinta, ai sensi dell'art. 173 TUIR, c.12 nel progetto di scissione dovrà essere indicato su quale società beneficiaria graverà l'onere della presentazione

la società beneficiaria NEWCO Srl non dovrà presentare alcuna dichiarazione dei redditi per il periodo 1.1.2004 - 31.12.2004, essendo venuta ad esistenza il 31.12.2004

la società beneficiaria BETA Srl dovrà presentare una propria dichiarazione dei redditi per il periodo 1.1.2004 - 31.12.2004

	1-gen-04	1-ago-04	31-dic-04
ALFA Srl (società scissa)		X	X decorrenza effetti fiscali scissione (estinzione società)
NEWCO Srl (società beneficiaria neocostituita)		X decorrenza effetti contabili	X decorrenza effetti fiscali (nascita società)
BETA Srl (società beneficiaria preesistente)		X decorrenza effetti contabili	X decorrenza effetti fiscali

Ai fini della **retroazione contabile**, durante il 2004 tutte le operazioni di ALFA saranno contabilizzate da ALFA stessa, la quale tuttavia, dovrà effettuare una chiusura contabile in data 31.7.2004, comprensiva di scritture di chiusura e assestamento.

Conto Economico di ALFA Srl

A) Valore della produzione  
 B) Costi della produzione  
 C) Proventi ed oneri finanziari  
 D) Rettifiche di valore di attivita' fin.  
 E) Proventi e oneri straordinari  
 Risultato prima delle imposte  
 Imposte  
 Utile (perdita dell'esercizio)

	1/1/2004 - 31/12/2004	1/1/2004 - 31/7/2004	1/8/2004 - 31/12/2004
	x	y	= x-y
	x	y	= x-y

Per quanto riguarda i versamenti d'imposta e con particolare riferimento al versamento delle imposte sui redditi IRES e IRAP:

Nel **2004** ALFA e BETA versano autonomamente a giugno il saldo 2003 e il 1° acconto 2004, e a novembre il 2°acconto 2004, mentre NEWCO non versa nulla

Nel **2005** il versamento del saldo 2004 di ALFA Srl (giugno 2005) sarà eseguito, ai sensi dell'art. 173 TUIR, c.12, dalla società beneficiaria designata nell'atto di scissione  
 BETA verserà a giugno il saldo 2004 e il 1° acconto 2005  
 NEWCO verserà solo il 1° acconto e non anche il saldo 2004

### 3.5.b) riporto perdite fiscali

Gli artt.172 c.7 e 173 c.10, TUIR pongono taluni vincoli nel riporto delle perdite fiscali nei casi di scissione

Il primo è un vincolo di carattere generale e prevede che le perdite fiscali della società scissa possono essere portate in diminuzione del reddito delle società beneficiarie, **solo** se l'ammontare dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica e delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, risultanti dall'ultimo bilancio approvato sia superiore al 40% della media dei due periodi di imposta precedenti.

Rispettata la prima condizione, viene posto un vincolo di carattere quantitativo sull'ammontare delle perdite riportabili:

Queste possono essere portate in diminuzione del reddito delle società beneficiarie per la parte che non eccede il patrimonio netto delle stesse risultante dall'ultimo bilancio, senza tenere conto dei versamenti e conferimenti fatti negli ultimi 24 mesi