

Verona, 01 novembre 2018

## FOCUS

# Scissione con “implicita trasformazione” -profili fiscali-

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA AI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il “titolare” del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a [studiorighini@studiorighini.it](mailto:studiorighini@studiorighini.it)

L'art. 173, co. 15, del TUIR, prevede che *“Nei confronti della società soggetta all'imposta sulle società beneficiaria della scissione di una società non soggetta a tale imposta e nei confronti della società del secondo tipo beneficiaria della scissione di una società del primo tipo si applicano anche, in quanto compatibili, i commi 3, 4 e 5 dell'articolo 170, considerando a tal fine la società scissa come trasformata per la quota di patrimonio netto trasferita alla beneficiaria”*; nella sostanza, viene stabilito che qualora per effetto della scissione venga a determinarsi, implicitamente, una trasformazione, in ragione del fatto che la società scissa sia una società soggetta ad IRES e la beneficiaria sia una società di persone (o viceversa), debbono applicarsi, per quanto compatibili, le disposizioni previste dall'art. 170 commi 3, 4 e 5 del TUIR in tema di trasformazione, dovendosi considerare la società scissa come la società trasformata per la quota di patrimonio netto assegnata alla società beneficiaria.

Qualora la “trasformazione implicita”, determinatasi per effetto della scissione, sia di tipo progressivo, e quindi qualora la società scissa sia una società di persone che si scinde in favore di una società di capitali, occorre ricordare che il comma 3 dell'art. 170 del TUIR prevede che *“Nel caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta di cui al Titolo II in società soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47”*; detto articolo stabilisce pertanto che le riserve di utili presenti nella società ante trasformazione e non distribuite ai soci, ma già tassate in capo ai soci per trasparenza ex art. 5 del TUIR, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione, purché tali riserve, post trasformazione, vengano indicate nel bilancio della società trasformata con indicazione della loro origine. Declinando tale principio all'operazione di scissione, ne risulta che in occasione di scissione di società di persone in favore di società di capitali, le riserve formatesi in capo alla società scissa mediante utili già imputati per trasparenza in capo ai soci (e tassati da questi ultimi) che, alla luce della scissione, vengono trasferite in tutto o in parte nel patrimonio della società di capitali beneficiaria, non concorrono a formare il reddito dei soci della società beneficiaria in caso di distribuzione da parte di quest'ultima, purché tuttavia in capo a questa siano evidenziati con indicazione della loro origine.

Qualora invece la “trasformazione implicita”, determinatasi per effetto della scissione, sia di tipo regressivo, e quindi qualora la società scissa sia una società di capitali che si scinde in favore di una società di persone, occorre ricordare che il comma 4 dell'art. 170 del TUIR prevede che *“Nel caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell'articolo 5: a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine; b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non sono iscritte in bilancio o vi sono iscritte senza la detta indicazione.”* Detto articolo prevede pertanto che, nel caso di trasformazioni regressive, le riserve di utili della società ante trasformazione si considerino distribuite ai soci nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, sempre che non vengano iscritte nel bilancio della società post trasformazione con indicazione della loro origine. Infatti, qualora avvenga tale specifica indicazione, le riserve non si considereranno distribuite presuntivamente nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, ma invece si considereranno distribuite solamente nel periodo di imposta in cui avviene l'effettiva distribuzione ai soci, con applicazione della tassazione in capo a questi ultimi secondo la disciplina prevista per la distribuzione di utili da parte dei soggetti IRES, così come previsto dal comma 5 dell'art. 170 del TUIR, secondo cui *“le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'articolo 73”*. Declinando tale principio nell'ambito dell'operazione di scissione, nel caso di scissione da parte di società di capitali in favore di società di persone, le poste di netto della scissa costituite

ante scissione tramite accantonamento utili che, in ragione della scissione, vengano trasferite in tutto o in parte alla società beneficiaria, concorrono a formare il reddito dei soci della società beneficiaria (i) nel periodo di imposta successivo a quello della scissione qualora tali poste non trovino iscrizione nel bilancio della società beneficiaria ovvero qualora non ne sia indicata la loro origine oppure (ii) nel periodo di imposta di effettiva distribuzione ai soci o di imputazione a capitale sociale, qualora a seguito della scissione siano iscritte nel bilancio della società beneficiaria con indicazione della loro origine.

\*\*\*

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Per il Dipartimento Company law e operazioni straordinarie  
Dott. Matteo Tambalo