

Risposta n. 124/2025

OGGETTO: Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. Valutazione anti-abuso scissione totale non proporzionale di una società semplice in favore di tre società semplici di nuova costituzione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* (..... Società Semplice, di seguito "*Società Semplice*") è una società semplice, avente come oggetto esclusivo la gestione di partecipazioni societarie con lo scopo di dividerne gli utili.

Tra gli elementi dell'attivo patrimoniale, la *Società Semplice* ha le seguenti partecipazioni (di seguito, "*Partecipazioni*"):

- 35% del capitale sociale di Alfa S.r.l, il cui patrimonio è investito principalmente in immobili di proprietà adibiti all'attività di locazione;

- 16,66% del capitale sociale di Beta S.p.A, il cui patrimonio è investito principalmente in immobili commerciali e abitativi di proprietà adibiti all'attività di locazione;

- 21,17% del capitale sociale di Gamma S.r.l., società agricola.

La *Società Semplice* è stata fondata da una persona fisica (Sig.ra di seguito "*Tizia*") che ne deteneva il 100% delle quote. Nella compagine sociale è presente sin dalla costituzione (12 luglio 2005), in qualità di socio d'opera, la sorella (Sig.ra, di seguito "*Caia*"), che non partecipa al capitale.

Come rappresentato nell'istanza e nella documentazione integrativa, a seguito del decesso di *Tizia*:

- le quote della *Società Semplice* sono state devolute per successione, in comunione tra tre eredi (nipoti di *Tizia* e figli di *Caia*), nella misura paritetica di 1/3 ciascuno senza nominare un rappresentante comune. Le quote della *Società Semplice* e le partecipazioni possedute da quest'ultima non sono state oggetto di rivalutazione;

- non ci sono atti di divisione della quota totalitaria della *Società Semplice*, pervenuta in regime di comunione agli eredi;

- è stato predisposto l'atto ricognitivo del capitale, in cui si dà atto «*che il capitale sociale, di nominali euro 5.164,58 appartiene, a seguito della successione ereditaria [...], in comproprietà e in parti uguali fra loro, ai Signori [...], mentre la Signora [...], rimarrà socia d'opera senza partecipazione al capitale [...]*» convenendo, altresì, «*di affidare l'amministrazione della società congiuntamente ai soci [...], onde per cui sia da ora in avanti necessario il consenso di tutti i soci amministratori per il compimento delle operazioni sociali, ai sensi del primo comma dell'art. 2258 c.c..* ».

L'Istante fa presente che i soci «intendono effettuare una riorganizzazione finalizzata a rendere autonome le rispettive organizzazioni patrimoniali, adottando una nuova struttura societaria e organizzativa idonea a stabilizzare gli assetti proprietari nel lungo periodo. Tale esigenza è emersa in considerazione delle diverse prospettive di investimento e di governance manifestate dai tre eredi [...]. La riorganizzazione dell'attuale struttura risponde all'esigenza di evitare che le diverse posizioni dei soci sulle modalità di gestione del patrimonio [...] e le rispettive dinamiche familiari, come anche il futuro passaggio generazionale, possano ostacolare la valorizzazione del patrimonio della Società».

Al fine di perseguire le suddette finalità, i soci intendono deliberare la scissione totale non proporzionale della *Società Semplice* (di seguito, "*Scissione*"), con attribuzione del patrimonio a tre neocostituite società semplici (di seguito, rispettivamente "*NewCo X*", "*NewCo Y*" e "*NewCo Z*"), ognuna delle quali detenuta da ciascun erede per il 100%, con la presenza di *Caia*, già socio d'opera della scindenda.

Il progetto di scissione, redatto in data 4 dicembre 2023 ai sensi dell'articolo 2506bis del Codice civile, prevede che l'intero compendio patrimoniale della *Società Semplice* sarà assegnato alle tre *NewCo* in misura proporzionale ai rispettivi valori economici di pertinenza dei singoli soci.

L'Istante rappresenta che:

- le *NewCo* beneficiarie assumeranno, quale valore fiscale degli *asset* ricevuti, il valore fiscalmente riconosciuto che gli stessi avevano in capo alla scissa;

- ciascun socio delle società beneficiarie assumerà quale valore fiscale della partecipazione concambiata il valore fiscalmente riconosciuto della quota, da esso detenuta, nella scissa;

- successivamente alla *Scissione*, gli eredi non intendono cedere le partecipazioni.

Sulla base di quanto rappresentato, l'*Istante* chiede se, con riferimento al solo comparto delle imposte dirette, la descritta *Scissione* costituisca una fattispecie di abuso del diritto, di cui all'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che con riferimento all'operazione descritta non ricorra nessuno dei presupposti applicativi dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* sopra citato in quanto:

- «[i]l regime di neutralità fiscale che caratterizza la *Scissione* di una società semplice non costituisce un vantaggio tributario, tantomeno un vantaggio "indebito" che si pone "in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", essendo al contrario espressione di un principio sistematico. Infatti:

i. relativamente alla natura non proporzionale della Scissione:

a. la Scissione non comporta alcuna etero-destinazione dei beni sociali né alcun mutamento dei medesimi dal proprio regime impositivo, bensì la successione delle Società Beneficiarie nella posizione della Scissa relativa ai beni oggetto di trasferimento. In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla Scissa alle Società Beneficiarie, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le

ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni saranno ceduti a titolo oneroso o formeranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento. Allo stesso tempo, le partecipazioni detenute dai soci delle Società Beneficiarie mantengono il medesimo costo fiscale delle partecipazioni detenute nella Scissa, conservando pertanto l'imponibilità dei plusvalori latenti e senza comportare salti d'imposta»;

- lo strumento della scissione, in luogo di strumenti alternativi idonei a conseguire lo stesso risultato economico-giuridico, è espressione di una libera scelta tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale e non comporterebbe un vantaggio fiscale anche nell'ipotesi in cui gli eredi di Tizia «procedessero, in alternativa alla Scissione, alla liquidazione della Società con contestuale assegnazione dei beni».

In tale ipotesi, «non si determinerebbe alcun evento impositivo, né in capo alla Società, né in capo agli eredi. Ciò in quanto: a) per le società semplici, l'assegnazione di beni ai soci non rientra tra le fattispecie imponibili individuate dal TUIR, diversamente dalle società di capitali e dalle società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) per le quali l'assegnazione è esplicitamente prevista come un'operazione realizzativa dall'articolo 86, comma 1, lett. c) del TUIR. Inoltre, l'assegnazione di partecipazioni sociali non rientra nemmeno fra le plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lett. c) e c-bis, del TUIR, non essendovi alcuna cessione a titolo oneroso; b) per i soci, l'articolo 20-bis del TUIR, disciplina esclusivamente le modalità di quantificazione (e non di qualificazione) dell'eventuale "reddito di partecipazione" compreso nei beni assegnati ai soci in dipendenza della liquidazione di società di persone, rimandando alle disposizioni recate dall'articolo 47, comma 7, del TUIR, in quanto compatibili. Come chiarito

dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6 (§ 7.12), i "redditi da partecipazione" menzionati nell'articolo 20-bis del TUIR «non costituiscono una autonoma categoria reddituale ma assumono la natura da cui traggono origine». Pertanto, a differenza delle assegnazioni effettuate dalle società di capitali, che costituiscono redditi di capitale esplicitamente previsti dall'articolo 47, comma 7, del TUIR, l'assegnazione di beni ai soci da parte di una società semplice, non traendo origine da alcuna categoria reddituale, non sembra costituire una fattispecie imponibile individuate dal TUIR».

In ogni caso, pur volendo «individuare tale presunto vantaggio nella irrilevanza fiscale che la caratterizza in rapporto ad un eventuale regime realizzativo che avrebbe caratterizzato l'assegnazione dei beni ai soci della Scissa, tale vantaggio non potrebbe comunque considerarsi "indebito", stante il disposto del comma 4 dell'articolo 10-bis, a mente del quale "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che, diversamente da quanto sostenuto dall'Istante, la disciplina di cui all'articolo 20-bis del TUIR si applica anche nelle ipotesi in cui le vicende, ivi richiamate (i.e. recesso, esclusione, riduzione di capitale o liquidazione), riguardino lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad uno dei soci di una società semplice o la liquidazione della stessa società semplice.

Pertanto, la suddetta disciplina si applicherà anche laddove una delle vicende indicate dal citato articolo 20-bis, eventualmente, riscontrabili in sede di attività di

controllo, dovesse verificarsi in conseguenza della prospettata operazione di *Scissione* con riferimento sia a ciascuna delle società beneficiarie sia ai rispettivi soci e, in particolare, al socio d'opera, che parteciperà in ognuna di esse, per effetto della mancata esecuzione delle prestazioni di servizi cui si è impegnato e che, al momento, non risultano puntualmente individuate.

In ragione di ciò, l'analisi antiabuso richiesta verrà svolta nel presupposto, rappresentato dall'*Istante*, che la società semplice e ciascuna delle beneficiarie siano (o saranno) costituite e operino in conformità ai rispettivi contratti sociali (ivi compresa, l'esecuzione della prestazione del socio d'opera) e alle disposizioni di legislative che ne regolamento il funzionamento.

Ciò posto, si rileva che per richiedere il parere dell'Agenzia delle entrate in ordine all'abusività di una determinata fattispecie ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, le istanze di interpello, presentate ai sensi del successivo articolo 11, comma 1, lettera *c*), della citata legge, devono indicare, tra l'altro, come specificato con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 (par. 1.3):

- (i) gli elementi qualificanti l'operazione;
- (ii) il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- (iii) le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto.

Secondo il disposto del comma 1 del citato articolo 10-*bis*, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

(a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "*indebito*", costituito da "*benefici*", anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;

(b) l'assenza di "*sostanza economica*" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;

(c) l'essenzialità del conseguimento di un "*vantaggio fiscale*".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Come evidenziato nell'Atto di indirizzo in materia di abuso del diritto emesso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, del 27 febbraio 2025, prot. n. 7 (di seguito, "*Atto di indirizzo*"), la verifica della sussistenza di tali requisiti va condotta dando priorità alla ricerca del vantaggio fiscale indebito. L'insussistenza di un vantaggio indebito o l'assenza di uno degli altri due elementi costitutivi dell'abuso esclude *ab origine* l'esistenza di una condotta abusiva, rendendo non necessaria la verifica della sussistenza degli ulteriori elementi.

Con il successivo comma 3, il Legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche in ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

Tutto ciò premesso, di seguito si procederà, prioritariamente alla verifica della possibilità di effettuare la valutazione antiabuso richiesta e, in caso affermativo, alla

verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo l'indebito vantaggio fiscale in assenza del quale l'analisi antiabusiva si deve intendere terminata. Diversamente, al riscontro della presenza di indebito vantaggio, si proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio indebito). Infine, solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra-fiscali.

Nel caso di specie, l'*Istante* chiede una valutazione antiabuso in ordine a un'operazione di scissione totale di una società semplice le cui quote, allo stato attuale, sono detenute in comunione, in misura paritetica (1/3) dagli eredi del socio fondatore deceduto a cui si aggiunge un socio d'opera, già presente nella *Società Semplice*. La scissione totale della *Società Semplice* sarà a favore di tre *Newco* società semplici ognuna delle quali avrà come socio uno degli eredi che ne deterrà il 100 per cento delle quote e il socio d'opera, che non partecipa al capitale sociale (cd. "*non capitalizzato*").

Per effetto della predetta scissione, i singoli elementi patrimoniali della *Società Semplice* confluiranno in misura di 1/3 ciascuno nel patrimonio delle società beneficiarie.

Occorre rilevare che, in base al contenuto dell'*Atto di indirizzo*, nell'ambito di "*singole operazioni*" la ricerca della sussistenza di un indebito vantaggio fiscale deve avvenire guardando alla «*ratio della norma applicata dal contribuente al fine di verificare se tale ratio sia rispettata*».

Al riguardo, si osserva che la determinazione del reddito delle società semplici segue le regole statuite dall'articolo 8 del testo unico del testo unico delle imposte dirette (di seguito, "TUIR"), approvato con decreto del Presidente della Repubblica

22 dicembre 1986, n. 917 per le persone fisiche, secondo cui la base imponibile è costituita dalla somma dei redditi appartenenti alle categorie di cui all'articolo 6 del TUIR, con esclusione di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva, al netto degli oneri deducibili. Il reddito complessivo prodotto dalla società semplice viene imputato per trasparenza ai propri soci in proporzione al valore dei rispettivi conferimenti, *ex* articolo 5 del TUIR.

Come più volte chiarito (*cfr.*, tra le altre, le risposte ad interpello n. 309, pubblicata il 30 aprile 2021, e n. 91, pubblicata il 4 dicembre 2018), *«la scissione societaria deve considerarsi un'operazione fiscalmente neutrale nel solo caso in cui sia la società scissa che la società beneficiaria svolgano attività d'impresa. Tale circostanza, dunque, non è riscontrabile nell'ipotesi [...] di scissione di una società semplice (in favore di altre società semplice) i cui redditi, non esercitando la stessa un'attività commerciale, non sono considerati redditi d'impresa e sono determinati con le regole previste dal TUIR per le persone fisiche.*

La scissione [...] di una società semplice, pertanto è estranea al perimetro applicativo dell'articolo 173 TUIR [...]. La declinazione del regime tributario della società semplice comporta che l'operazione di scissione, sebbene determini de facto il trasferimento di beni dalla società scissa alla beneficiaria, sotto il profilo fiscale non è riconducibile ad alcuna delle ipotesi contemplate dall'articolo 67 del TUIR, non costituendo, pertanto, di per sé una fattispecie realizzativa da assoggettare ad imposizione. Parimenti, l'eventuale concambio, in capo ai soci delle partecipazioni originarie nella società semplice con le partecipazioni delle beneficiarie non è anch'esso riconducibile ad alcune delle fattispecie impositive di cui all'articolo 67 del TUIR,

sempre che non siano previsti eventuali ristori, in denaro o in natura, tra i soci concambianti. In tale ultima evenienza, ai maggiori valori si dovrà attribuire rilevanza impositiva, essendo in presenza di un negozio giuridico di cessione a titolo oneroso, tassabile in via ordinaria sui soci stessi.».

Come precisato, inoltre, nella citata risposta n. 91 del 2018, «Più in particolare, il richiamato "trasferimento" di beni dalla società scissa alle società beneficiarie, se da un lato rappresenta un'operazione di scissione lecita e disciplinata dal Codice civile, dall'altro non trova compiuta e corrispondente disciplina fiscale riferibili alle società semplici. Ne consegue l'irrilevanza dell'operazione sotto tale ultimo profilo.».

Nel caso in esame, la compagine della *Società Semplice* scindenda è costituita dagli eredi che detengono in comunione, in misura paritetica (1/3), la quota del socio fondatore *de cuius*, e il socio d'opera non capitalizzato.

Secondo quanto rappresentato, l'operazione di scissione è diretta a separare il patrimonio della *Società Semplice* al fine di consentire ai tre soci di rendere autonome le rispettive organizzazioni. Tale esigenza è emersa in considerazione delle diverse prospettive di investimento e di *governance* manifestate dai tre eredi.

Al riguardo, si ritiene che, in linea con i chiarimenti sopra richiamati, la *Scissione* della *Società Semplice* a favore di tre *Newco* società semplici (senza ristori o conguagli tra i soci), sebbene determini il trasferimento di beni dalla scissa alla beneficiaria, sotto il profilo fiscale, non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie reddituali elencate nell'articolo 67 del TUIR sempreché gli *asset* trasferiti (nel caso in esame, le partecipazioni) conservino presso le singole beneficiarie il medesimo valore fiscalmente riconosciuto che avevano in capo alla scissa.

Resta fermo, inoltre, che il concambio, in capo a ciascun socio, della partecipazione originaria nella *Società Semplice* con la partecipazione nella *Newco*, non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie impositive di cui all'articolo 67 del TUIR, sempreché non siano previsti eventuali ristori, in denaro o in natura, tra i soci concambianti. In tale ultima evenienza, ai maggiori valori si deve attribuire rilevanza impositiva, essendo in presenza di un negozio giuridico di cessione a titolo oneroso, tassabile in via ordinaria sui soci stessi.

Sulla base di quanto precede, si ritiene che, in relazione alla rappresentata *Scissione*, non sia configurabile alcun vantaggio fiscale ai fini delle imposte dirette di cui occorra sindacare la natura indebita ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, essendo detta *Scissione*, in base ai presupposti e alle condizioni sopra evidenziati, fiscalmente irrilevante sia in capo alla *Società Semplice* scissa sia in capo ai soci.

Per completezza e ai fini delle imposte indirette, si osserva che, sulla base di quanto dichiarato nell'istanza e in sede di documentazione integrativa, ulteriore effetto della *Scissione* è lo scioglimento della comproprietà della partecipazione totalitaria detenuta dai tre soci capitalisti nella *Società Semplice* scissa.

Con l'operazione prospettata, infatti, il capitale sociale della scissa viene suddiviso tra i soci, determinando di fatto (anche) lo scioglimento della comunione sulla partecipazione totalitaria nella *Società Semplice* (cfr. allegato 12 della documentazione integrativa "*bozza dell'atto di scissione*").

Lo scioglimento della comunione sulla partecipazione totalitaria configura, pertanto, atto di divisione per mezzo della quale, ciascun comproprietario diventa titolare

esclusivo della frazione di quota societaria della società *Istante*, spettante in base alla devoluzione ereditaria della defunta *Tizia*.

Al riguardo, si rileva che, come chiarito nella circolare 22 maggio 2013, n.18/E (cui si rinvia per ulteriori approfondimenti), la divisione è il contratto con cui i contitolari di un diritto esistente su un determinato bene sciogliono lo stato di comunione esistente tra di essi. Secondo quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, sez. Civile, con la sentenza 25 ottobre 2005, n. 20645, *«il negozio con cui le parti dividono tra esse i beni in comproprietà, sciogliendosi dalla comunione, ha natura dichiarativa, dal momento che con esso i condividenti si limitano a trasformare l'oggetto del diritto di ciascuno, dà diritto sulla quota ideale a diritto su un bene determinato, senza che intervenga, tra loro, alcun atto di cessione o di alienazione»*.

Ai fini dell'imposta di registro, in via generale, la divisione si considera come atto avente natura dichiarativa e l'imposta viene determinata applicando l'aliquota del 1 per cento (ai sensi dell'articolo 3 della Tariffa, parte Prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131).

Una specifica disciplina è prevista nel caso in cui l'atto di divisione dia luogo a conguagli, ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 34 del d.P.R. n. 131 del 1986 (cfr. circolare n. 18/E del 2013).

Nel caso di specie, pertanto, si applicherà l'imposta di registro con l'aliquota proporzionale dell'1 per cento, in linea con le disposizioni di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 in base al quale *«L'imposta è applicata secondo [...] gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione»*.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10*bis* della legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario dell'operazione descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dai soggetti istanti, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)