

Risposta n. 225/2025

OGGETTO: Scissione con scorporo ai sensi dell'articolo 2506.1 del codice civile – Scorporo in beneficiaria preesistente – Articolo 173, comma 15-ter del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito "Società" o "Istante") propone istanza di interpello ai sensi e per gli effetti dell'art. 11, comma 1, lett. a) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto dei diritti del Contribuente"), in ordine alla corretta interpretazione dell'articolo 173, comma 15-ter del TUIR.

L'Istante premette di detenere la totalità delle quote della società BETA e che le due società hanno optato per il regime del consolidato fiscale ai sensi degli articoli 117 e seguenti del TUIR con ALFA in qualità di consolidante.

Entrambe le società operano nel settore della produzione e commercializzazione di macchine utensili: la controllante svolge la propria attività nella sede di XXXX, mentre la controllata nell'unità locale situata a YYYY. Quest'ultima unità locale è di proprietà dell'Istante che la concede in locazione a BETA.

Allo scopo di razionalizzare la gestione immobiliare nell'ambito del gruppo, le due società intendono porre in essere un'operazione di scissione con scorporo ai sensi dell'articolo 2506.1 del codice civile, mediante la quale intendono trasferire la proprietà dell'immobile situato a YYYY dall'attuale proprietaria ALFA all'effettiva utilizzatrice BETA.

La Società chiede di conoscere il regime fiscale applicabile all'operazione di scissione con scorporo descritta e, in particolare, se sia applicabile la disciplina di cui all'articolo 173, comma 15-ter del TUIR, introdotto dall'articolo 16 del d.lgs. n. 192 del 2024.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante osserva che, sotto il profilo civilistico, la scissione con scorporo è regolata dall'articolo 2506.1 del codice civile, in base al quale *"Con la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote, continuando la propria attività"*.

La scissione con scorporo si caratterizza, dunque, per l'assegnazione della partecipazione nella beneficiaria, emessa in cambio dell'assegnazione patrimoniale compiuta, non già ai soci della scissa (come previsto dall'articolo 2506, comma 1, c.c. per la scissione ordinaria), bensì alla stessa scissa.

Per quanto riguarda l'ambito applicativo dell'articolo 2506.1 del codice civile, il Consiglio Notarile di Milano con la Massima n. 209 del novembre 2023 ha chiarito che *"È legittima una scissione mediante scorporo - con assegnazione di parte del patrimonio della società scissa a una o più beneficiarie, a fronte dell'assegnazione di partecipazioni di queste ultime alla società scissa stessa - anche nei confronti di società beneficiarie preesistenti"*

Secondo il Consiglio Notarile l'ammissibilità della scissione con scorporo a favore di società preesistenti va affermata sulla base dei seguenti argomenti:

- in primo luogo, le operazioni societarie straordinarie non sono caratterizzate da un principio di rigorosa tipicità, tale da non lasciare spazio a varianti non espressamente contemplate: ciò è vero, ad esempio, per la scissione, come dimostra l'accoglimento nella prassi di varianti quali la scissione "asimmetrica" (prima che essa fosse riconosciuta dall'articolo 2506, comma 2, c.c.), la scissione "doppia", la scissione "negativa" (nell'osservanza dei limiti desumibili dall'ordinamento);

- in secondo luogo, si deve rilevare che la mancata previsione esplicita dello scorporo a favore di beneficiaria già esistente dipende non da un intento restrittivo del legislatore, bensì dal particolare procedimento con cui si è giunti all'attuale situazione. La nuova norma è infatti contenuta nel decreto attuativo della Direttiva (UE) 2019/2121 in tema di operazioni transfrontaliere, la quale - nel regolare per la prima volta la scissione transfrontaliera - ha esplicitamente (nell'ottavo "considerando") evitato di disciplinare la scissione a favore di società preesistente perché altrimenti si sarebbe dovuto disciplinare a livello unionale il rapporto di cambio nella scissione transfrontaliera, che presenta aspetti più complessi rispetto a quanto avviene nella fusione;

- in terzo luogo, sul piano comparatistico si constata che negli ordinamenti nazionali (ad esempio in quello tedesco) che contemplano la scissione mediante scorporo sono declinate sia l'ipotesi della beneficiaria di nuova costituzione sia quella della beneficiaria preesistente;

- in quarto luogo, la scissione con scorporo a favore di beneficiaria già esistente si presta a soddisfare diversi interessi meritevoli di protezione.

In senso conforme si è espresso più recentemente il Consiglio Notarile di Firenze, Pistoia e Prato con la massima n. 89/2024.

Ai fini fiscali, l'articolo 9, comma 1, della legge n. 111 del 2023 ("Legge Delega") ha previsto l'introduzione di una disciplina fiscale specifica per la scissione con scorporo di cui all'articolo 2506.1 c.c.

In attuazione della Legge Delega, in data 30 aprile 2024, il Governo ha approvato "in via preliminare" un decreto legislativo che introduceva all'articolo 173 del TUIR i commi da 15-ter a 15-quinquies contenenti la disciplina della scissione con scorporo.

In particolare, il comma 15-quater prevedeva che *"In caso di scissione mediante scorporo di una società in altre preesistenti si applicano le disposizioni di cui al comma 10"* ossia le disposizioni relative ai limiti al riporto di perdite fiscali, interessi passivi indeducibili ed eccedenza ACE previste dall'articolo 172 del TUIR.

Pertanto, secondo l'Istante, il legislatore fiscale avallava la scissione con scorporo a favore di società preesistente, confermando l'interpretazione fornita sul piano civilistico dai notai.

Successivamente, in data 3 dicembre 2024, è stato approvato il testo definitivo del decreto di riforma, ossia il decreto legislativo n. 192 del 13 dicembre 2024, che

ha recepito le modifiche dell'articolo 173 del TUIR senza la disposizione enunciata (contenuta nel comma 15-*quater*). Conseguentemente, la formulazione definitiva della norma fiscale non contempla più espressamente la scissione con scorporo a favore di società preesistente.

Tuttavia, secondo la Società, la scissione con scorporo illustrata è soggetta alla disciplina di neutralità fiscale di cui all'articolo 173 del TUIR. L'operazione rientra a pieno titolo nel *genus* delle operazioni di scissione e non può che essere governata dal principio di neutralità sancito nell'articolo 173 del TUIR che disciplina tutte le operazioni di scissione.

Pertanto, per tutte le ragioni illustrate, l'Istante ritiene che l'operazione in questione ricada nell'ambito applicativo dell'articolo 2506.1 c.c. e, di conseguenza, benefici del regime previsto dal nuovo comma 15-*ter* dell'articolo 173 del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riguardo alla possibilità di applicare le disposizioni di cui all'articolo 173, comma 15-*ter* del TUIR alle operazioni di scissione con scorporo anche al caso di società beneficiarie preesistenti si osserva quanto segue.

L'articolo 2506.1 del codice civile, introdotto dall'articolo 51 del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, prevede che *"Con la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote, continuando la propria attività"*.

Si tratta della scissione parziale mediante la quale si determina l'assegnazione di una parte del patrimonio della scissa a una o più società di nuova costituzione

e l'assegnazione delle partecipazioni al capitale di queste ultime alla stessa società scissa e non ai suoi soci, come invece avviene nelle scissioni "tradizionali", disciplinate dall'articolo 2506 c.c.

La disciplina fiscale del nuovo istituto della scissione mediante scorporo di cui all'articolo 2506.1 del codice civile è contenuta nel comma 15-*ter* dell'articolo 173 del TUIR, introdotto dall'articolo 16 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192.

Il legislatore fiscale ha infatti ritenuto di dover espressamente regolare l'operazione in esame, individuando gli elementi di similarità e di differenza rispetto alla disciplina generale della scissione contenuta nell'articolo 173 del TUIR.

In particolare, il comma 15-*ter* dispone che *"Alla scissione di cui all'articolo 2506.1 del codice civile si applicano le disposizioni del presente articolo, con esclusione dei commi 3, 7, 9 e 10"*.

Al riguardo, nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 192 del 2024 viene chiarito, tra l'altro, che non trova applicazione il comma 10 dell'articolo 173 del TUIR *"poiché la limitazione al riporto delle perdite e degli altri attributi fiscali nelle scissioni "classiche" presuppone che la beneficiaria sia già esistente, il che, in base al dato normativo civilistico, non sembra potersi verificare in caso di scissione mediante scorporo ex art. 2506.1 c. c."* (sottolineatura aggiunta).

A differenza del testo approvato in via definitiva, nello schema di decreto legislativo deliberato in via preliminare dal Consiglio dei ministri nella seduta del 30 aprile 2024, con riferimento alla disciplina tributaria della scissione mediante scorporo di cui all'articolo 2506.1 c.c. era presente un riferimento all'applicazione delle disposizioni

di cui al comma 10 in caso di scissione mediante scorporo di una società in altre preesistenti.

Tale previsione sembrava sottendere il riconoscimento dell'orientamento interpretativo secondo cui la scissione mediante scorporo sarebbe legittima anche nei confronti di beneficiarie preesistenti, a prescindere dal dato letterale dell'articolo 2506.1 c.c., che fa esclusivo riferimento alle beneficiarie di nuova costituzione.

Tuttavia, tale previsione, come già evidenziato, non è presente nel testo oggetto di definitiva deliberazione da parte del Consiglio dei Ministri (il citato decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, pubblicato nella G.U. del 16 dicembre 2024). Al riguardo, sempre nella predetta relazione illustrativa, in relazione alla mancata previsione nel testo definitivo del decreto legislativo del comma relativo all'applicabilità della disciplina limitativa al riporto nell'ipotesi di scissione mediante scorporo a favore di beneficiaria già esistente, si osserva che *"si recepiscono le osservazioni della VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati, che ha richiesto, al fine di allineare il regime fiscale con le disposizioni del codice civile, di sopprimere la disposizione con la quale si disciplinava la scissione mediante scorporo in società beneficiarie preesistenti."*

Allo stato delle norme, quindi, il comma 15-ter dell'articolo 173 del TUIR, che prevede la neutralità fiscale per la scissione con scorporo di cui all'art. 2506.1 del codice civile, risulta applicabile limitatamente alle scissioni mediante scorporo a favore di beneficiarie di nuova costituzione.

Di conseguenza, nel caso di specie, il trasferimento dell'immobile a società preesistente non potrebbe beneficiare della neutralità fiscale mediante la tipologia di scissione prospettata.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)