

SOCIETÀ SEMPLICI

Fusione e scissione di società semplici

ANDREA VASAPOLLI

L'Agenzia delle Entrate disconosce, con motivazioni non condivisibili, l'applicabilità degli artt. 172 e 173 del TUIR alle operazioni di fusione e di scissione che interessano società semplici, operazioni i cui effetti qualifica come "irrilevanti" ai fini delle imposte sui redditi. Per via interpretativa, ricorrendo ai principi generali dell'ordinamento, si perviene comunque a definire un regime fiscale complessivo applicabile a tali operazioni societarie che riproduce gli effetti delle norme delle quali l'Amministrazione finanziaria non riconosce l'applicabilità.

La disciplina civilistica applicabile

Le **società semplici** vengono ampiamente utilizzate quali **società holding** o "**cassaforte**" di famiglia, valorizzando la loro funzione di società che, seppur non potendo svolgere attività commerciale, possono svolgere una attività economica consistente nella **gestione e valorizzazione del loro patrimonio sociale**.

Mutamenti nella compagine sociale, anche per effetto di passaggi generazionali, modifiche delle finalità che si intende perseguire o altre necessità di razionalizzazione societaria possono portare all'esigenza di addivenire alla scissione di una società semplice, al fine di suddividerne la compagine sociale o anche solo il suo patrimonio, ovvero alla fusione di due o più società semplici.

Prima della riforma del diritto societario del 2003 non era pacifico che una società semplice potesse ricorrere agli istituti della fusione e della scissione, dubbi che sono venuti meno con la menzionata riforma. L'art. 2502 *bis* Codice civile, che disciplina l'obbligo di deposito per l'iscrizione della decisione di fusione nel Registro delle Imprese, richiama espressamente, tra le società alle quali detto obbligo si applica, quelle di cui al Capo II del Libro V, Titolo V, del Codice civile, ovvero le società semplici. Tale disposizione chiarisce quindi che è legittima la fusione alla quale partecipi una società semplice ed ovviamente sono possibili anche fusioni che interessino esclusivamente società di tale tipologia.

Tale disposizione trova applicazione anche in caso di scissioni, stante il richiamo operato dall'art. 2506 *ter*, comma 5, alle disposizioni di cui all'art. 2502 *bis* Codice civile. È quindi oramai pacifica la possibilità di addivenire alla scissione di una società semplice, beneficiarie della quale possono essere altre società semplici.

La disciplina generale ai fini delle imposte sui redditi delle operazioni di fusione e di scissione

L'art. 172, comma 1, del TUIR, prevede che “[l]a fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”.

Analogamente l'art. 173, comma 1, del TUIR, prevede che “[l]a scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento”.

Gli articoli 172 e 173 sopra richiamati **non pongono alcuna limitazione in merito alla tipologia delle società che partecipano ad una fusione o scissione** ed inoltre sono rubricati nel Titolo III “Disposizioni comuni” del DPR n. 917/1986, per cui gli stessi dovrebbero trovare applicazione nei confronti di qualunque tipologia societaria.

Così non ritiene, invece, l'Agenzia delle Entrate, secondo la quale dette disposizioni trovano applicazione solo nei confronti di società che svolgono attività commerciale, il cui esercizio è vietato alle società semplici.

In particolare, con la Risoluzione 9 aprile 2009, n. 102/E, richiamata in molteplici successivi documenti di Prassi, l'Agenzia ha affermato che “la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nel TUIR è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del TUIR per le società personali commerciali e dalle disposizioni del titolo II per le società e gli enti soggetti ad Ires. In altre parole, il principio di neutralità delle fusioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti al soggetto risultante dalla suddetta operazione non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale”.

Si ritengono tali considerazioni non condivisibili, sia in quanto interpretano i citati articoli 172 e 173 in aperto contrasto con il dettato letterale degli stessi, che data la loro chiarezza sul punto non necessitano di interpretazione, sia in quanto anche le società semplici sono soggette all'obbligo del rendiconto annuale, che la dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono debba essere redatto applicando le norme in tema di bilancio. Si osserva, inoltre, che l'interpretazione letterale di tali disposizioni, che non ponendo alcuna differenziazione in base alla tipologia societaria chiaramente dovrebbero trovare applicazione anche alla società semplici,

non conduce ad alcun effetto incompatibile con il sistema tributario, che è il solo caso in cui il criterio interpretativo teleologico (sussidiario) può eccezionalmente prevalere su un chiaro dettato letterale¹. Come esposto nel seguito, infatti, la stessa Agenzia delle Entrate, qualificando la fusione e la scissione di società semplici come eventi irrilevanti ai fini impositivi, giunge ad una interpretazione complessiva di tali fattispecie sovrapponibile, negli effetti, a quella prevista dai menzionati artt. 172 e 173 del TUIR.

Dell'**orientamento consolidato dell'Agenzia delle Entrate** non si può tuttavia non tenere conto e la prassi professionale solitamente non invoca quindi l'applicazione di dette disposizioni, che sanciscono la **neutralità fiscale** delle fusioni e delle scissioni, alle **operazioni di fusione tra o di scissione di società semplici**.

Ciò non di meno, per altre vie l'Amministrazione finanziaria è ugualmente giunta a riconoscere la neutralità fiscale delle operazioni di fusione e di scissione che interessano società semplici, tranne i casi in cui le stesse comportino anche una trasformazione evolutiva o involutiva (quindi verso o da società commerciali).

L'irrelevanza fiscale delle fusioni e scissioni di società semplici ai fini delle imposte sui redditi

L'orientamento in merito dell'Agenzia delle Entrate è stato compiutamente esposto con la Risposta ad interpello n. 91 del 4 dicembre 2018 e con la Risposta ad interpello n. 309 del 30 aprile 2021.

Il ragionamento dell'Amministrazione finanziaria è incentrato sulle **modalità di imposizione delle società semplici**, che è sostanzialmente lo stesso delle persone fisiche che non svolgono attività professionali o di impresa. Le società semplici, infatti, conseguono anch'esse redditi appartenenti alle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR e, segnatamente, redditi fondiari, redditi di capitale e redditi diversi. L'insieme di tali redditi concorre a formare, ai sensi dell'art. 8 del TUIR, il reddito complessivo della società, che viene imputato per trasparenza in capo ai soci ex art. 5 TUIR. Ai sensi dell'art. 1 del TUIR, non qualunque reddito è soggetto ad imposizione, bensì solo i redditi "tipizzati", cioè rientranti nelle categorie di cui al citato art. 6. Dall'**identità del regime impositivo tra persone fisiche e società semplici**, consegue che se un reddito non costituisce base imponibile per la persona fisica lo stesso non assume rilevanza fiscale neanche per la società semplice.

1. Cass. SS.UU. n. 8091/2020, Cass. SS.UU. n. 2505/2020, Cass. SS.UU. n. 24165/2018.

Il **trasferimento di beni** che avviene da un soggetto (o meglio, una società) all'altro con una operazione di fusione o di scissione **non dà origine a un reddito di capitale** e non è neanche disciplinato dall'art. 67 TUIR tra i redditi diversi. Ne consegue che tale trasferimento, non essendo una fattispecie realizzativa espressamente disciplinata dall'ordinamento, è irrilevante ai fini delle imposte sui redditi e lo stesso non genera né un reddito imponibile né una perdita deducibile.

Gli **effetti della neutralità fiscale** delle operazioni di fusione e di scissione, prevista dagli **artt. 172 e 173 del TUIR, ritenuti non applicabili dall'Agenzia delle Entrate**, vengono quindi dalla stessa indirettamente raggiunti mediante una complessa opera interpretativa che perviene a qualificare tali operazioni, e quindi i loro effetti, come "irrilevanti" ai fini impositivi.

Da tale interpretazione consegue che dalla fusione o scissione di società semplici non si può fare discendere né il realizzo né la distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società partecipanti a tali operazioni.

Si osserva, in particolare, che dalla **fusione tra società semplici** o dalla **scissione di società semplici** con beneficiarie altre società semplici **non consegue alcun mutamento del regime impositivo del patrimonio di dette società**.

I plusvalori o minusvalori dei beni di tali società, pertanto, non sono oggetto di "realizzo" neanche inteso quale effetto del mutamento del regime impositivo applicabile, cosa che ad esempio avviene nel caso di fusione o scissione che abbia anche valenza di trasformazione².

Ciò rafforza l'interpretazione che sostiene l'**irrilevanza fiscale della fusione o della scissione di società semplici**, intesa quale diversa declinazione del principio di neutralità fiscale delle stesse, e le interpretazioni infra esposte ispirate al corollario della continuità dei valori.

I due articoli del TUIR da ultimo citati regolamentano tuttavia ulteriori aspetti afferenti dette operazioni societarie, che l'affermata irrilevanza fiscale delle stesse nel caso di società semplici non serve a disciplinare.

La regolamentazione fiscale di tali ulteriori aspetti deve quindi essere individuata in via interpretativa facendo ricorso ai principi generali che disciplinano le imposte sul reddito.

Così, ad esempio, con riferimento al concambio, la citata Prassi afferma che l'eventuale conguaglio in denaro o in natura a favore dei soci ha autonoma rilevanza fiscale, essendo esso assimilabile ad un negozio

2. E. Fiorini C. Passi, "Operazioni straordinarie tra società semplici: alla ricerca di un principio di neutralità fiscale ovvero di un presupposto

impositivo *de iure condito*", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 10 novembre 2021.

giuridico di cessione a titolo oneroso di una parte della partecipazione originariamente detenuta e, in quanto tale, tassabile secondo le regole ordinarie.

Analogamente, sulla base degli orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate nelle prima citate risposte a interpello, si può affermare che:

- › la **società incorporante**, risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione, prende in carico gli elementi patrimoniali che le sono stati trasferiti allo stesso costo fiscale che era riconosciuto in capo alla società che originariamente ne era titolare,
- › i **soci delle società fuse o incorporate** assumono quale valore della partecipazione concambiata il valor fiscale della quota precedentemente detenuta.

Si ritiene, inoltre, che in caso di scissione, sempre nel rispetto del principio della neutralità fiscale della stessa (la cui applicabilità consegue alla definita irrilevanza fiscale) e del conseguente corollario della continuità dei valori, i soci della scissa debbano ripartire il costo dell'unica partecipazione originariamente detenuta tra le partecipazioni delle società delle quali divengono titolari all'esito della scissione, tenendo conto di come il valore effettivo del patrimonio netto della scissa si è ripartito tra scissa e beneficiarie³.

Un aspetto non trattato dall'Agenzia delle Entrate è la **stratificazione fiscale del patrimonio netto contabile della società semplice** annullato, trasferito o rimasto, per effetto delle operazioni di fusione o di scissione.

Il **patrimonio netto contabile** di una società semplice può avere **due "qualità" fiscali**, può rappresentare infatti un apporto dei soci ovvero può rappresentare utili accantonati.

In merito si ritiene che, sempre in applicazione del più volte richiamato principio di neutralità fiscale, la ricostituzione del patrimonio netto contabile della società incorporata, fusa o scissa, in capo alla società incorporante, risultante dalla fusione o beneficiaria, debba essere effettuato applicando il criterio di proporzionalità in base a come tale patrimonio era in origine fiscalmente stratificato.

Analogamente avverrà per la riduzione di patrimonio netto contabile in capo alla scissa.

Ne consegue, ad esempio, che in caso di fusione l'incremento complessivo del patrimonio netto della società incorporante o risultante dalla fusione, a titolo di aumento di capitale sociale e avanzo di fusione,

3. In merito si veda G. Vasapolli A. Vasapolli, "Criteri di riparto del costo della partecipazione originaria nella società scissa", in *Corr. Trib.*, n.

17/2015, p. 1307, e Agenzia delle Entrate, ris. n. 52/E del 26 maggio 2015.

deve essere considerato fiscalmente stratificato come apporto dei soci o utili accantonati con le stesse proporzioni con le quali il patrimonio netto della società incorporata o fusa era suddiviso tra tali due tipologie di netto patrimoniale.

La disciplina ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale

Ai fini dell'**imposta di registro**, i dubbi in merito all'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 4 della Tariffa Parte Prima, del DPR. n. 131/1986, alle operazioni societarie che coinvolgono società le quali non svolgono attività commerciali sono stati fugati dalla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, n. 23051 del 25 luglio 2022, la quale ha definitivamente statuito che tale disposizione trova applicazione nei confronti di società "di qualunque tipo e oggetto" e che il requisito dello svolgimento di una attività commerciale è richiesto da tale norma solo con riferimento alle non-società, quali i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone e di beni.

Ne consegue che gli **atti della procedura di fusione e di scissione di società semplici soggetti all'obbligo di registrazione scontano l'imposta di registro in misura fissa**, attualmente pari ad euro 200.

Con riferimento alle **imposte ipotecaria e catastale**, come anche affermato nella R.I. n. 91 del 4 dicembre 2018, già prima richiamata, trovano applicazione l'articolo 4 della Tariffa allegata al DLgs. n. 347/1990 e l'articolo 10, comma 2, dello stesso TUIC, per effetto dei quali sono **soggetti ad imposta nella misura fissa** gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo.

Publicato online il 29 agosto 2023

L'autore
di questo articolo

VASAPOLLI ANDREA

Dottore Commercialista in Milano e Torino, name partner di Vasapoli & Associati, esperto de "Il Sole 24 Ore". È Full member della STEP, Professionista Accreditato dell'Associazione Il trust in Italia, autore di numerosi libri e articoli, componente di commissioni di studio a livello nazionale e di comitati scientifici di enti e riviste.