

**Risposta n. 309**

**OGGETTO:** Articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 212 del 2000. Valutazione anti-abuso di un'operazione di conferimento e scissione di società semplici agricole- Articoli 5, 9 , comma 5, e 173 del TUIR - agevolazioni di cui all'articolo 2, comma 4-bis del decreto-legge n. 194 del 2009

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

**QUESITO**

I

I Signori ... (di seguito, socio A) e ..(figlia del socio A, di seguito, socio B), .. (fratello del socio A, di seguito, socio C) e ..(moglie del socio C, di seguito socio D), sono soci della società .. (di seguito, ALFA S.S.), esercente in via esclusiva le attività agricole di cui all'articolo 2135 c.c., il cui capitale sociale, è così suddiviso:

- socio A 25%;- socio B 25% ; - socio C 45%; - socio D 5%.

Ogni nucleo familiare (soci A e B da un lato, soci C e D dall'altro) partecipa in ALFA S.S. nella complessiva misura del 50% del capitale sociale.

I soci A e B sono altresì soci della .. (di seguito, BETA S.S.), costituita nel 2016 per l'esercizio di attività agricole, il cui capitale sociale è così ripartito:

- socio A 70% ;

- socio B                    30%.

L'attività di ALFA S.S. è esercitata in parte su terreni di sua proprietà per un totale di ..ettari, e in parte su terreni in comproprietà dei fratelli soci A e C per un totale di ..ettari. Tali ultimi terreni, cointestati al 50% tra i fratelli e derivanti da acquisti eseguiti in comune e per successione ereditaria, sono storicamente condotti da ALFA S.S. sulla base di contratti di affitto ovvero di comodato di fondo rustico ovvero per conferimento in godimento. Su alcuni dei terreni in proprietà (di ALFA S.S.) nonché su alcuni terreni in comproprietà dei fratelli soci A e C insistono fabbricati rurali pertinenziali. Parimenti, l'attività di BETA S.S. viene esercitata su alcuni dei terreni di ALFA S.S., e su altri terreni in comproprietà dei fratelli soci A e C.

Ciò posto, la sussistenza di divergenze personali e di dissensi nella gestione aziendale di ALFA S.S. tra i due nuclei familiari riconducibili ai fratelli soci A e C ha condotto i soci dapprima alla differenziazione delle attività attraverso la costituzione di BETA S.S., ed ora porta alla necessità di separare il patrimonio sociale ed i beni facenti capo ad ALFA S.S. utilizzati nell'attività ai fini di una prosecuzione autonoma ed 'unifamiliare' dell'attività agricola attraverso distinte società semplici.

E' intenzione dei soci, pertanto, procedere ad una riorganizzazione aziendale che conduca alla separazione dei patrimoni tra i due gruppi familiari, inclusi i terreni agricoli attualmente in comproprietà dei fratelli soci A e C, ed alla creazione di due 'compendi' distinti condotti da due società semplici 'unifamiliari'.

Al termine della riorganizzazione, il gruppo familiare riferibile al socio C ed alla moglie socio D risulterà unico proprietario di ALFA S.S., mentre il gruppo familiare facente capo al socio A ed alla figlia socio B risulterà unico proprietario di BETA S.S..

Ciascun nucleo familiare continuerà a condurre i fondi per il tramite delle rispettive società.

Il progetto di riorganizzazione prospettato verrebbe posto in essere attraverso le operazioni di scissione parziale asimmetrica di ALFA S.S. (società scissa) in favore di BETA S.S. (società beneficiaria) previo conferimento in ALFA S.S. dei cespiti in

comproprietà dei fratelli soci A e C. Quest'ultima operazione, avente ad oggetto i terreni agricoli ed i fabbricati pertinenziali su di essi insistenti e riepilogati in apposito prospetto, consentirà la riconduzione ad unità del patrimonio in capo ad ALFA S.S., ed avverrà a valori di mercato, attestati con apposite relazioni di stima.

A seguito dei conferimenti, le quote di partecipazione in ALFA S.S. saranno così ripartite:

- socio A      37,32%;
- socio B      12,68%;- socio C                      47,46%; - socio D    2,54%.

La successiva scissione ALFA S.S., a mezzo della quale si assegnerà il 50% del patrimonio netto (incluso il patrimonio immobiliare) a BETA S.S., si caratterizzerà per essere una scissione parziale asimmetrica, parziale in quanto solo parte del patrimonio della scindenda sarà assegnato alla beneficiaria scissa, ed asimmetrica in quanto la compagine sociale della scissa non è rispecchiata nella beneficiaria.

Dalla allegata bozza del progetto di scissione si evince che le "*attività trasferite andranno ad incrementare il patrimonio netto della società beneficiaria che lo imputerà in aumento del capitale sociale per euro (...), in modo da rispettare la proporzione dell'attuale valore nominale del capitale sociale rispetto al valore del patrimonio netto della società*" e che "*i soci delle società partecipanti all'operazione di scissione hanno consentito all'unanimità che tutte le quote della società scissa rimangano di proprietà dei soci (...) C e D, mentre le quote attribuibili alla beneficiaria rimangano di proprietà dei soci (...) A e B, tutto ciò come consentito dall'art. 2506, comma secondo, ultimo periodo, del codice civile*". Ancorché asimmetrica, la scissione garantirà l'attribuzione del patrimonio, nella misura del 50 per cento del valore economico a ciascun nucleo familiare .

La scissione a favore di BETA S.S. porterà ad un capitale sociale complessivo di quest'ultima (alla data dell'11 gennaio 2021) così suddiviso:

- socio A    72,86% ;
- socio B                      27,13%    L'incremento di capitale sociale della società

beneficiaria BETA S.S., verrà attribuito ai due soci A e B, proporzionalmente alle quote di possesso nella società scissa.

Gli istanti evidenziano che l'operazione "*risponde unicamente a ragioni organizzative e gestionali e non è in alcun modo preparatoria o preordinata a successivi atti a contenuto realizzativo, né in capo alla società scissa, né in capo alla società beneficiaria, né tantomeno in capo ai soci della società scissa*". "*Tutti i soci della scissa e della beneficiaria dichiarano, pertanto, di non avere attualmente alcuna intenzione di procedere alla successiva cessione delle quote sociali a terzi ovvero all'assegnazione di beni ai soci al termine della riorganizzazione economico-patrimoniale*".

Tutto ciò premesso, gli Istanti chiedono un parere in ordine all'abusività *ex art. 10-bis* della legge 27 luglio 2000 n. 212 del progetto di riorganizzazione societaria prospettato ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Gli istanti ritengono che l'operazione prospettata non configuri una fattispecie di abuso del diritto, ai sensi dell'articolo *10-bis* della legge n. 212 del 2000, giacché non è priva di sostanza economica né finalizzata alla realizzazione di un indebito vantaggio fiscale, ma giustificata da valide ragioni di ordine organizzativo e gestionale. Le operazioni rispondono a finalità di divisione dei patrimoni ai fini di una gestione separata ed autonoma delle attività agricole da parte dei due nuclei familiari. Il conferimento nella scissa dei terreni agricoli e fabbricati rurali posseduti in comproprietà dai fratelli soci A e C costituisce operazione necessaria a cumulare all'interno di ALFA S.S. l'intero patrimonio immobiliare/aziendale per poi procedere alla sua suddivisione in base alla localizzazione geografica senza l'emersione di conguagli in denaro, che invece sarebbero scaturiti procedendo con diverse soluzioni operative.

Relativamente al comparto delle imposte dirette, il conferimento dei terreni e dei fabbricati pertinenziali da parte dei fratelli soci A e C verrà eseguito al valore normale *ex* articolo 9 del TUIR, e, trattandosi di beni posseduti da più di cinque anni, non comporterà il realizzo ai fini IRPEF di plusvalenze latenti per effetto dell'articolo 67, comma 1 lett. b) del TUIR. I maggiori valori emersi in sede di conferimento saranno fiscalmente riconosciuti in capo alla società conferitaria ALFA S.S. ed assumeranno rilevanza nella successiva fase di scissione. La scissione avverrà in continuità di valori e la società beneficiaria BETA S.S. assumerà, quale valore fiscale dell'*asset* ricevuto, il valore fiscalmente riconosciuto che il medesimo *asset* aveva in capo alla scindenda ante scissione. Ciascun socio di BETA S.S. assumerà quale valore fiscale della partecipazione concambiata il valore fiscalmente riconosciuto della quota dallo stesso detenuta, prima della scissione.

Infine, posto che le società semplici soggiacciono alle medesime modalità di determinazione del reddito previste dal TUIR per le persone fisiche, a parere degli istanti la scissione parziale asimmetrica determina *de facto* l'attribuzione dei beni della società scissa ALFA S.S. in favore della beneficiaria BETA S.S., irrilevante sotto il profilo fiscale salva la sussistenza di eventuali conguagli in denaro (allo stato attuale non previsti) che sarebbero regolarmente assoggettati a tassazione.

Per ciò che concerne l'imposizione indiretta, il conferimento sarà rilevante ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali, le quali saranno determinate nella misura fissa (imposta di registro ed ipotecaria) e dell'uno per cento (imposta catastale), ai sensi dell'articolo 2, comma 4-*bis* del d.l. n. 194 del 2009 (agevolazioni per la piccola proprietà contadina, c.d. PPC). Nel caso di specie, il conferimento di terreni e fabbricati pertinenziali costituisce un trasferimento a titolo oneroso e viene realizzato in favore di una società semplice agricola. Gli istanti precisano che le agevolazioni in parola sono riconosciute per effetto del combinato disposto di cui all'articolo 2, comma 4-*bis* del decreto-legge n. 194 del 2009 e all'articolo 2, commi 4 e 4-*bis* del d.lgs. n. 99 del 2004. Tutti i soci di ALFA S.S. sono

coltivatori diretti iscritti nella relativa gestione previdenziale agricola, con conseguente applicazione delle agevolazioni PPC. La successiva scissione comporterà l'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di 200 euro. La scissione non comporterà alcuna decadenza dall'agevolazione PPC fruita in sede di conferimento, atteso che si è in presenza di una vicenda evolutiva, di mera modificazione, degli statuti delle società partecipanti, finalizzata alla separazione di più organismi produttivi che proseguiranno in forma unitaria l'esercizio dell'attività d'impresa. La riforma del diritto societario ha definitivamente confermato la non riconducibilità delle operazioni di fusione e scissione societaria ai negozi traslativi. Le fusioni e le scissioni sono quindi sempre configurabili come operazioni 'sui soggetti' (i cui assetti vengono ridefiniti) e non 'sui beni', risolvendosi in vicende meramente evolutive e modificative degli stessi soggetti, che conservano la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo. Ne consegue che non è mai possibile individuare in queste fattispecie un soggetto alienante ed un soggetto acquirente, come anche affermato dall'amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 61/E del 38 giugno 2010.

Infine, anche BETA S.S. è una società agricola partecipata da soggetti coltivatori diretti regolarmente iscritti alla previdenza agricola, sicché tutti i 'segmenti' di eventuali diverse operazioni potrebbero, anche singolarmente considerati, beneficiare del regime PPC.

In definitiva, la scissione preceduta dal conferimento rappresenta nel caso di specie operazione del tutto fisiologica al fine di consentire ai due distinti gruppi familiari la separazione delle gestioni aziendali e la prosecuzione dell'attività agricola sui rispettivi compendi terrieri secondo la propria strategia imprenditoriale.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare si rileva che la valutazione circa l'abusività dell'operazione

prospettata prescinde dalla corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali ed economici indicati in istanza e negli allegati prodotti, per i quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, per le ragioni che si andranno a esporre si ritiene che, sia relativamente al comparto delle imposte dirette che al comparto delle imposte indirette la riorganizzazione societaria prospettata non costituisca un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, nei termini di seguito evidenziati, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

Si rappresenta che, per richiedere il parere dell'Agenzia delle entrate in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, devono, fra l'altro, indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione raffigurata.

Per ciò che concerne il comparto delle imposte dirette si osserva quanto segue.

L'operazione di riorganizzazione prospettata consta di due diversi negozi, costituiti dal conferimento a favore di ALFA S.S. di terreni e fabbricati rurali pertinenziali (comunque utilizzati da ALFA S.S. per l'esercizio dell'attività agricola), detenuti in comproprietà dalle persone fisiche fratelli soci A e C, seguito dalla scissione parziale non proporzionale asimmetrica di ALFA S.S. in favore di BETA S.S..

In linea generale, la determinazione del reddito delle società semplici segue le regole statuite dall'articolo 8 TUIR per le persone fisiche, ovvero la 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.

Ciò posto, relativamente alla prima delle operazioni prospettate, l'articolo 9, comma 5, del TUIR prevede che *«Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per (...) i conferimenti in società»*. Il conferimento da parte dei fratelli soci A e C, comproprietari dei terreni e fabbricati rurali pertinenziali determina l'emersione di eventuali plusvalenze imponibili nella misura in cui sia riconducibile alle ipotesi tassativamente elencate dall'articolo 67 del TUIR. Al riguardo, la lettera b) del comma 1 della citata norma assoggetta a tassazione *«le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...) nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione»*.

Le somme derivanti dal conferimento di terreni e fabbricati rurali acquisiti da oltre 5 anni (come asserito nell'istanza) sono suscettibili di essere inquadrate come plusvalenze immobiliari esenti da imposta, con la conseguenza che, in capo ai soci percettori, i redditi non sono soggetti ad imposizione per carenza del presupposto impositivo.

L'operazione in argomento comporterà a sua volta il riconoscimento dei maggiori valori emersi in sede di conferimento in capo alla società conferitaria.

Per ciò che concerne la seconda delle operazioni prospettate, l'operazione di scissione societaria è disciplinata sotto il profilo fiscale dall'articolo 173 del TUIR, a tenore del quale *«la 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»*. Il successivo articolo 174 del TUIR stabilisce che *«le disposizioni degli articoli 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società»*.

Come chiarito tuttavia dalla risoluzione 9 aprile 2009 n. 150/E, 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. 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.

In tal senso, 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 non è riscontrabile nell'ipotesi in esame di scissione di una società semplice (in favore di altra 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 in esame pertanto è estranea al perimetro applicativo dell'articolo 173 TUIR, presupponendo il regime di neutralità fiscale l'appartenenza al regime d'impresa di tutti i soggetti coinvolti nell'operazione.

La declinazione del regime tributario della società semplice nella fattispecie rappresentata 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 della beneficiaria 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.

La disamina delle operazioni unitariamente considerate porta a ritenere che il conferimento degli immobili in comproprietà dei soci A e C, seguito dalla scissione parziale asimmetrica costituiscano operazioni volte alla suddivisione del compendio immobiliare detenuto collettivamente per mezzo della società semplice - previamente ricondotto ad unità mediante il conferimento - ed al mutamento degli assetti societari, con l'assegnazione a ciascun nucleo familiare del controllo di una delle due società agricole, al fine di consentire agli stessi la definizione autonoma delle strategie imprenditoriali relative alla frazione di propria competenza.

Ciò posto, sulla base delle dichiarazioni e delle affermazioni degli istanti nonché dell'analisi del contenuto dell'istanza di interpello e della relativa documentazione integrativa sinteticamente riportate nell'esposizione del quesito, si ritiene che la fattispecie rappresentata non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scissione parziale asimmetrica preceduta dal conferimento costituiscono operazioni fisiologiche alla gestione agricola autonoma e differenziata del patrimonio immobiliare da parte dei soci riconducibili ai due nuclei familiari.

Relativamente al comparto delle imposte indirette si osserva quanto segue.

L'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, stabilisce che «*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina (PPC), a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione*

*previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento».*

Inoltre, l'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, prevede che *«Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime».*

Ciò premesso, si condivide l'applicazione delle "agevolazioni PPC" in sede di conferimento di terreni alla Società ALFA S.S., essendo qualificabile il conferimento come un atto di trasferimento a titolo oneroso, in quanto il conferimento comporta, in ogni caso, il trasferimento di beni quale corrispettivo dell'acquisizione della partecipazione societaria. Inoltre, anche ai fini dell'imposta di registro, il conferimento di beni immobili in società comporta la medesima tassazione degli atti di trasferimento a titolo oneroso dei medesimi beni immobili (cfr. art. 4, comma 1, lettera a) della tariffa parte prima allegata al TUR).

Inoltre, la Società ALFA S.S. è una società agricola di persone con almeno un socio coltivatore diretto, come previsto dal citato art. 2, comma 4-*bis*, del decreto legislativo n. 99 del 2004.

Quanto, poi, ai fabbricati oggetto di conferimento e situati sui medesimi terreni agricoli, potrà trovare applicazione il regime di agevolazione della PPC con riferimento ai fabbricati rurali per i quali ricorrano i requisiti di pertinenzialità rispetto ai terreni in oggetto, sempreché detti fabbricati risultino sovrastanti i terreni agricoli stessi (cfr. Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015).

I beneficiari, inoltre, *«decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente»*.

Il citato articolo 2, comma 4-*bis*, del d.l. n. 194 del 2009 stabilisce, inoltre, che *«sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni»*.

Come chiarito nella prassi (Risoluzione n. 36/E del 17/5/2010 e Circolare n. 18/E del 29/5/2013), sebbene la formulazione letterale del citato comma 4-*bis* prevede un intervento agevolativo per la piccola proprietà contadina, si ritiene che con la disposizione in commento, il legislatore ha rimodulato la disciplina agevolativa in materia di imposizione indiretta prevista a favore del coltivatore diretto e dello IAP.

Per quanto concerne la decadenza dalle agevolazioni richiamate, le stesse risultano espressamente individuate dalla norma e consistono:

- nell'alienazione volontaria dei terreni entro cinque anni dall'acquisto;
- nella cessazione della conduzione e/o coltivazione diretta del terreno entro i cinque anni dall'acquisto.

Per effetto del richiamato articolo 11, comma 3, del d.lgs. n. 228 del 2001, non incorre nella decadenza dai benefici previsti, il contribuente che durante il quinquennio dall'acquisto, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o lo conceda in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il 3° grado e di affini entro il 2° grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., nonché ogni alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali tendenti a favorire l'insediamento di giovani in agricoltura.

Le ipotesi di decadenza dalle agevolazioni trovano giustificazione nella volontà del legislatore di agevolare la formazione e lo sviluppo della proprietà coltivatrice, finalità che viene meno, evidentemente, con l'alienazione anticipata del fondo oppure

con la cessazione della coltivazione diretta di tale fondo.

La scrivente ritiene che la scissione parziale non integri gli estremi di nessuna delle cause di decadenza individuate dalla norma in commento.

Coerentemente con quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. Un. del 8/2/2006 n. 2637 in ipotesi di fusione), stante *"la natura di vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo"*, l'assegnazione del fondo acquistato con le agevolazioni nell'ambito di una scissione parziale non pone in essere, infatti, un trasferimento di beni.

Pertanto, non si ritiene applicabile alla scissione parziale asimmetrica di ALFA S.S. (società scissa) in favore di BETA S.S. (società beneficiaria), successiva al conferimento, l'ipotesi della decadenza dalle agevolazioni prevista dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, nella parte in cui prevede l'alienazione volontaria del fondo entro cinque anni dalla stipula.

Resta fermo che sia la società scissa sia la società beneficiaria dovranno condurre, per almeno 5 anni, i terreni conferiti che rimarranno nella rispettiva proprietà in seguito alla scissione parziale.

In particolare, la società scissa ALFA S.S. dovrà condurre, per almeno 5 anni, i terreni conferiti che rimarranno nella sua proprietà in seguito alla scissione parziale, e che pertanto non sono oggetto di scissione.

Parimenti, in considerazione della sostanziale identità della società scissa con la società beneficiaria, deve ritenersi che qualora la società beneficiaria BETA S.S. conduca i terreni che sono stati precedentemente conferiti nella società scissa e sono stati a lei assegnati a mezzo di scissione parziale, per il periodo quinquennale decorrente dalla data del conferimento, risulti integrato anche il requisito della conduzione diretta del fondo.

Sui beni oggetto di scissione, infatti, la società beneficiaria assume, in

sostanziale continuità, le posizioni soggettive che la società scissa aveva maturato sui beni oggetto di assegnazione.

Come chiarito, infatti, l'operazione di scissione concretizza una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in nuovo assetto organizzativo.

Resta fermo che la società beneficiaria deve risultare in possesso dei requisiti soggettivi previsti dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194 e dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legislativo n. 99 del 2004.

Inoltre, per quanto attiene all'imposta di registro, l'operazione di scissione parziale asimmetrica è assoggettata a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *b*), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, con applicazione dell'imposta in misura fissa di euro 200. Qualora ne ricorrano i presupposti, come nel caso della scissione in esame, anche le imposte ipotecaria e catastale vanno applicate nella misura fissa di euro 200 (cfr. articolo 4 della tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e articolo 10, comma 2 del medesimo decreto legislativo n. 347 del 1990, in base ai quali sono soggetti ad imposta nella misura fissa di euro 200,00 «*gli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*»).

Infine, si ritiene che l'operazione in oggetto così come configurata non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito" trattandosi di atti strumentali alla *voluntas* della compagine sociale volta alla suddivisione del compendio immobiliare detenuto collettivamente per mezzo della società semplice, previamente ricondotto ad unità mediante il conferimento, ed al mutamento degli assetti societari, con l'assegnazione a ciascun nucleo familiare del controllo di una delle due società agricole, al fine di consentire agli stessi la definizione autonoma delle strategie imprenditoriali relative alla frazione di propria competenza.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza e con esclusivo riferimento all'operazione di riorganizzazione aziendale esaminata.

Come chiarito dalla circolare n. 9/E del 2016, in linea con la natura e le finalità dell'istituto, sono esclusi dall'area dell'interpello le ipotesi caratterizzate da una spiccata rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento, ossia le fattispecie in cui, più che rilevare l'aspetto qualificatorio, rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto).

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 delle operazioni descritto in istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti e/o negozi ad esso collegati, possa condurre ad identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**