



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 12 Settembre 2025

DIRITTO SOCIETARIO

La revocatoria dell'operazione di scissione

di **Valerio Sangiovanni**

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

La contabilizzazione della destinazione utili per le società di persone

di **Viviana Grippo**

IMPOSTE SUL REDDITO

Nessuna plusvalenza sull'abitazione principale senza residenza anagrafica

di **Cristoforo Florio**

CRISI D'IMPRESA

Fiscalità diretta della crisi di impresa: gli ultimi chiarimenti di prassi e le novità della Riforma

di **Fabio Giommoni**

IMPOSTE SUL REDDITO

Affitto di terreni e decadenza dalla ppc

di **Alberto Tealdi, Luigi Scappini**

EDITORIALI

Novità nella valutazione del merito creditizio: un nuovo appuntamento ANC – Euroconference

di **Milena Montanari**

La revocatoria dell'operazione di scissione

di **Valerio Sangiovanni**

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'**Intelligenza Artificiale**

**LA RIVISTA DELLE
OPERAZIONI STRAORDINARIE**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**
Abbonati ora

L'atto di scissione implica l'assegnazione del patrimonio (o di una parte di esso) di una prima società a beneficio di una seconda società. L'operazione può così, astrattamente, danneggiare i creditori della prima società. La legge prevede un rimedio specifico (l'opposizione dei creditori) nonché la responsabilità solidale di tutte le società coinvolte nella scissione. Sono sufficientemente tutelati i creditori? La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito che nulla vieta ai creditori di esercitare l'azione revocatoria, in alternativa rispetto al meccanismo dell'opposizione. E anche la previsione della responsabilità solidale delle società non impedisce di avviare l'azione revocatoria.

Inquadramento normativo

La scissione è una delle operazioni straordinarie previste dal Codice civile. Secondo la definizione offertane dalla legge: «*con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quota ai suoi soci*» (art. 2506, comma 1, c.c.).

L'assegnazione di patrimonio a una società diversa potrebbe pregiudicare i creditori della scissa, che viene svuotata di beni.

La giurisprudenza più recente, dopo l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea^[1], conferma che i creditori pregiudicati dalla scissione possono esperire un'azione revocatoria. Si può trattare di quella ordinaria oppure di quella concorsuale. Se l'azione revocatoria ha successo, si recupera il patrimonio che – con la scissione – è stato trasferito ad altra società. I creditori della società in liquidazione giudiziale, grazie al patrimonio recuperato, potranno essere soddisfatti in misura maggiore di quanto altrimenti avverrebbe^[2].

La disciplina legislativa in tema di scissione è scarna, consistendo di pochi articoli (da 2506 a 2506-*quater*, c.c.). Si tratta, peraltro, di norme che rinviano ampiamente alle disposizioni sulla fusione. Fra le disposizioni in tema di fusione espressamente richiamate da quelle sulla

scissione, vi è l'art. 2504-*quater*, c.c., sulla invalidità della fusione: *«eseguite le iscrizioni dell'atto di fusione [...] l'invalidità dell'atto di fusione non può essere pronunciata. Resta salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai soci o ai terzi danneggiati dalla fusione»*.

Essendo l'art. 2504-*quater* (sulla fusione) espressamente richiamato dall'art. 2506-*ter*, comma 5, (sulla scissione), se ne ricava che, eseguite le iscrizioni dell'atto di scissione, l'invalidità dell'atto di scissione non può essere pronunciata. A questa situazione ci si riferisce con l'espressione di "intangibilità" o "irregredibilità" della fusione e della scissione. In altre parole, eventi così radicali come la fusione e la scissione, che determinano il venir meno oppure il sorgere di società (impattando così, per l'effetto, sulla posizione dei soci) devono – nella prospettiva del Legislatore – essere accompagnati da un alto livello di certezza del diritto. L'esigenza di stabilità si concretizza mediante l'affermazione della intangibilità delle operazioni, fermo rimanendo il diritto a ottenere il risarcimento del danno per chi (socio o terzo) lamenti un pregiudizio derivato dall'operazione. Viene insomma privilegiata la tutela risarcitoria rispetto a quella reale, anche in considerazione del fatto che gli atti di fusione e scissione possono interessare un numero elevato di soci e dunque di posizioni soggettive.

Per quanto riguarda le disposizioni in tema di revocatoria, esse sono collocate in parte nel Codice civile e in parte nel Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (prima della riforma nella Legge fallimentare). All'azione revocatoria generale (art. 2901, c.c.) si aggiungono le azioni revocatorie concorsuali (artt. 163 ss., CCII).

La finalità dell'istituto della revocatoria è quella di tutelare il creditore, il quale potrebbe subire un danno per effetto di atti dispositivi di vario genere posti in essere dal debitore. Se è vero che *«il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri»* (art. 2740, comma 1, c.c.), in assenza dell'istituto della revocatoria, sarebbe facile per il debitore privarsi di beni sottraendoli alla garanzia patrimoniale posta dalla legge a tutela dei creditori.

Dato un certo patrimonio di una società in un dato momento (momento in cui avviene la scissione), un'operazione di scissione è idonea a ridurre detto patrimonio, nella misura in cui determinati attivi vengono trasferiti ad altra società. Secondo la stessa definizione di scissione (art. 2506, comma 1, c.c.), si ha l'assegnazione di tutto o parte del patrimonio ad altra società. La "assegnazione" di patrimonio è un trasferimento patrimoniale, in quanto gli attivi passano dalla prima alla seconda società. I creditori della società scissa non possono più rifarsi direttamente sul patrimonio della medesima, che è ormai uscito dalla prima società, salvo quanto prevede la disposizione speciale dell'art. 2506-*quater*, comma 3, c.c. (sulla responsabilità solidale di scissa e beneficiaria), che analizzeremo sotto.

L'intangibilità dell'atto di scissione

La questione principale è se il principio di irregredibilità della scissione impedisca anche di

esperire l'azione revocatoria ordinaria e/o concorsuale. Vi parrebbe difatti essere un conflitto fra le disposizioni del diritto societario e quelle del diritto concorsuale: mentre il diritto societario impedisce contestazioni in merito alla scissione (ai sensi dell'art. 2504-*quater*, c.c., l'atto non può essere invalidato), il diritto concorsuale consente (al ricorrere, ovviamente, dei vari presupposti di legge fissati dagli artt. 163 ss., CCII) l'azione revocatoria.

Bisogna porsi domande in merito ai limiti che il diritto societario stabilisce alla possibilità di esperire l'azione revocatoria, la principale delle quali può essere così formulata: se l'atto di scissione non può essere dichiarato invalido (come stabilisce testualmente la legge), come può essere possibile revocare gli atti compiuti in base alla scissione?

Per rispondere a questa domanda, bisogna tornare all'analisi del testo della legge: l'art. 2504-*quater*, c.c., parla di «*invalidità dell'atto di fusione*» (leggi: "scissione" nel contesto in esame) mentre l'art. 163, CCII, stabilisce che: «*sono privi di effetto [...] gli atti a titolo gratuito*». Devono essere evidenziate 2 differenze fra le disposizioni appena menzionate. Diverso è l'oggetto della contestazione: in caso di scissione si tratta di "atto di scissione" di per sé considerato, mentre nel caso di revocatoria si tratta di "atti a titolo gratuito" non meglio specificati; inoltre sono differenti i rimedi esperibili: mentre nell'ambito della scissione si parla di "invalidità", nel contesto fallimentare si parla di "inefficacia".

In caso di scissione, è intangibile "l'atto di scissione". L'art. 2506-*ter*, comma 5, c.c., dichiara applicabile alla scissione l'art. 2504, c.c., in tema di fusione. Quest'ultima disposizione disciplina "l'atto di fusione" (per il nostro caso, leggi: "atto di scissione"). Orbene, la scissione deve risultare da atto pubblico (art. 2504, comma 1, c.c.). Ciò che non può essere invalidato è l'atto pubblico. In caso di revocatoria, invece, oggetto della medesima possono essere "atti" a titolo gratuito. Qui l'espressione è generica, non riferendosi ad alcuno specifico atto che debba rivestire una forma particolare. Ne deriva che l'atto revocabile può essere anche un atto diverso dall'atto di scissione, quale – ad esempio – una singola attribuzione patrimoniale verificatasi per effetto della scissione.

Provando a esprimere il concetto con altre parole, una volta che la scissione è stata celebrata con atto pubblico (e sono avvenute le iscrizioni nel Registro Imprese), la scissione è stata definitivamente realizzata e l'atto pubblico non può più essere invalidato. Ciò non significa peraltro che le attribuzioni patrimoniali effettuate nel contesto della scissione non possano essere sindacate. Definitività della scissione significa che, oltre alla società Alfa originariamente esistente, ora esiste anche la società Beta (cui è stato attribuito patrimonio di Alfa), e l'esistenza di Beta – con il corredo dei suoi soci – non può essere contestata. Tuttavia, possono essere oggetto di revocatoria i trasferimenti patrimoniali che la scissione ha determinato. Per comprendere meglio la distinzione, si immagini il seguente caso. Potrebbe capitare che in una scissione solo la metà oppure una piccola parte del patrimonio venga trasferito ad altra società; l'art. 2506, comma 1, c.c., sulle forme di scissione distingue espressamente fra i seguenti casi: l'assegnazione dell'intero patrimonio della società oppure l'assegnazione di solo una parte del patrimonio della società. Si supponga che il patrimonio della società scissa ammonti a 1.000.000 di euro, con debiti per 750.000 euro. Si immagini

altresì che, per effetto della scissione, il patrimonio della scissa passi da 1.000.000 a 500.000 euro. In questo caso il patrimonio della scissa *post*-scissione non sarebbe più sufficiente per pagare i suoi debiti, ma – ciò nonostante – il Legislatore ritiene non invalidabile l’atto di scissione. Il creditore della scissa può allora esercitare azioni revocatorie finalizzate a recuperare dalla beneficiaria patrimonio sufficiente per il suo soddisfacimento.

Con riferimento ai diversi rimedi previsti dalle 2 disposizioni in esame (quella sulla scissione e quella sulla revocatoria), nel caso dell’atto di scissione, la legge prevede che non ne possa essere dichiarata la “invalidità”, mentre nel caso di revocatoria può essere dichiarata la “inefficacia” dell’atto. È possibile, nel contesto della scissione, che convivano il divieto di dichiarare l’invalidità con la possibilità di dichiarare l’inefficacia? Al quesito deve darsi risposta positiva, perché ciò che si contesta nell’ambito della revocatoria non è l’atto in sé (che rimane valido), ma sono gli effetti dell’atto (che vengono travolti dall’azione revocatoria). A seguito dell’azione revocatoria, l’atto di scissione rimane fermo, ma uno o più trasferimenti patrimoniali derivanti dalla scissione vengono dichiarati privi di effetti. Volendo esprimere il concetto con parole diverse, la revocatoria non tocca gli aspetti societari dell’operazione (che rimangono fermi), bensì tocca i trasferimenti che sono stati posti in essere in attuazione della scissione.

I rimedi alternativi alla revocatoria e l’intervento della Corte di Giustizia

Vanno poi menzionati i rimedi previsti dall’ordinamento specificamente per il caso di scissione (e fusione):

1. l’opposizione dei creditori (art. 2503, c.c.);
2. la possibilità di chiedere *post*-scissione il risarcimento del danno (art. 2504-*quater*, comma 2, c.c.);
3. la responsabilità sopravvenuta di tutte le società partecipanti alla scissione (art. 2506-*quater*, comma 3, c.c.).

Il primo rimedio è quello della “opposizione dei creditori”, che è disciplinata dall’art. 2503, c.c., per la fusione (ed è richiamata espressamente dall’art. 2506-*ter*, comma 5, c.c., sulla scissione): *«la fusione può essere attuata solo dopo sessanta giorni dall’ultima delle iscrizioni [...] salvo che consti il consenso dei creditori delle società che vi partecipano anteriori all’iscrizione»*. Si potrebbe sostenere la tesi che la revocatoria non è consentita nell’ambito della scissione, in quanto i creditori sono già garantiti dal meccanismo della opposizione: se essi non si oppongono alla scissione, perdono il diritto a esercitare azioni diverse. Rispetto a questa considerazione si può peraltro osservare che, mentre l’opposizione riguarda solo crediti anteriori alla scissione, l’azione revocatoria può riguardare anche crediti sorti successivamente. Non si vede dunque, sotto questo profilo, per quale ragione l’esistenza del rimedio dell’opposizione debba impedire l’esercizio di un’azione revocatoria.

Il secondo rimedio previsto dal Legislatore nell'ambito della scissione consiste nella possibilità di ottenere il risarcimento del danno ai sensi dell'art. 2504-*quater*, comma 2, c.c., secondo cui *«resta salvo il diritto al risarcimento del danno eventualmente spettante ai soci o ai terzi danneggiati dalla fusione»* (la disposizione, come detto, si applica alla scissione in forza del richiamo espresso contenuto nell'art. 2506-*ter*, comma 5, c.c.). Si potrebbe sostenere la tesi che i creditori non possono esperire l'azione revocatoria, avendo già a disposizione la possibilità di chiedere il risarcimento del danno conseguente alla scissione. Il danno consiste nel fatto che è avvenuto un trasferimento patrimoniale dalla società scissa (depauperata) alla società beneficiaria (arricchita in modo corrispondente), che impedisce il soddisfacimento dei creditori della prima. L'argomento però è debole, perché – se si tratta di garantire i creditori – non si comprende perché non si debba permettere loro di esercitare anche (o in alternativa) l'azione revocatoria, oltre a quella di cui all'art. 2504-*quater*, comma 2, c.c. Per tacere del fatto che, se si giunge a una condanna al risarcimento del danno (sia esso della società scissa sia esso della società beneficiaria), vi è anche in questo caso una sorta di trasferimento dai patrimoni delle società a quello dei creditori. Dal punto di vista economico, il risultato dell'esperimento positivo di una revocatoria o di una condanna al risarcimento del danno è simile, e non si vede dunque ragione per reputare vietata la revocatoria.

Il terzo rimedio di cui dispongono i creditori risulta dalla previsione secondo cui: *«ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico»* (art. 2506-*quater*, comma 3, c.c.).

Si potrebbe allora sostenere la tesi che la revocatoria è inutile nell'ambito della scissione, potendo i creditori della scissa rifarsi sul patrimonio della beneficiaria. La disposizione consente ai creditori della società scissa di agire in giudizio non solo nei confronti della società scissa (debitore originario), ma anche nei confronti della società beneficiaria (debitore sopravvenuto). Dal momento che il patrimonio prima della scissione è identico al patrimonio post-scissione (patrimonio che è stato solo "distribuito" fra più società in esecuzione della scissione), l'art. 2506-*quater*, comma 3, c.c., è idoneo a impedire un depauperamento dei creditori pre-scissione. Si tratta, in effetti, dell'argomento di sostanza più convincente per poter affermare l'inammissibilità della revocatoria nell'ambito della scissione. Se la finalità della revocatoria è quella di tutelare il creditore impedendo al debitore di spogliarsi del proprio patrimonio, questa esigenza non sussiste se il destinatario del patrimonio (la società beneficiaria) risponde con la società scissa. Tuttavia, anche quest'ultimo argomento non pare decisivo in quanto è ben possibile che il creditore possa essere tutelato da una pluralità di rimedi, senza che l'esistenza dell'uno debba necessariamente rendere inammissibile l'altro. Il fatto che il patrimonio della società scissa venga ripartito fra più soggetti all'esito della scissione, i quali sono corresponsabili dei debiti pregressi, non rappresenta di per sé un ostacolo all'esperibilità del rimedio generale della revocatoria. Si tenga altresì presente che la presenza di 2 (o più) società responsabili post-scissione complica l'attività di recupero del credito da parte del creditore della società scissa. E si potrebbe dunque sostenere la tesi che, essendo il creditore libero di scegliere il rimedio che gli pare più semplice o più conveniente, egli possa decidere anche di esperire solo l'azione revocatoria nei confronti della società

scissa.

La questione della revocabilità degli atti di scissione, dopo contrasti giurisprudenziali, è stata risolta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sopra menzionata sentenza del gennaio 2020. La competenza della Corte di Giustizia deriva dal fatto che la normativa in materia di scissioni è comunitaria^[3]. Nella sentenza del gennaio 2020, si statuisce che la Direttiva comunitaria sulle scissioni non osta a che, dopo la realizzazione di una scissione, i creditori della società scissa, i cui diritti siano anteriori a tale scissione e che non abbiano fatto uso degli strumenti di tutela dei creditori previsti dalla normativa nazionale, possano intentare un'azione pauliana al fine di far dichiarare la scissione inefficace nei loro confronti e di proporre azioni esecutive o conservative sui beni trasferiti alla società di nuova costituzione. Come si può notare, la Corte di Giustizia ritiene gli strumenti classici di tutela dei creditori contro la scissione (opposizione dei creditori, richiesta di risarcimento del danno e comunque responsabilità di tutte le società coinvolte) solo un'alternativa rispetto all'azione revocatoria. Se non sono stati usati questi strumenti, il creditore può esercitare un'azione revocatoria. Nella medesima sentenza, la Corte di Giustizia ha statuito che la Direttiva comunitaria che prevede il regime della nullità della scissione non osta all'introduzione, dopo la realizzazione di una scissione, da parte di creditori della società scissa, di un'azione pauliana che non intacchi la validità della scissione, ma soltanto consenta di rendere quest'ultima inopponibile a tali creditori. La Corte ritiene insomma che si tratti di 2 profili diversi: l'atto di scissione rimane valido, ma ciò non impedisce che i creditori possano esperire un'azione revocatoria.

La giurisprudenza italiana successiva alla sentenza europea

Si deve dunque ritenere, oggi, che contro l'atto di scissione sia consentito esperire l'azione revocatoria. A seguito della sentenza della Corte di Giustizia, ci sono state alcune pronunce della giurisprudenza italiana che hanno – ovviamente – confermato i principi statuiti a livello europeo. Si hanno sia sentenze di legittimità che di merito.

A livello di giurisprudenza di legittimità, il principio della revocabilità degli atti di scissione è stato confermato, molto recentemente, dalla Corte di Cassazione^[4]. Sulla base di un atto di scissione vengono realizzati alcuni trasferimenti (un immobile, alcuni autoveicoli e alcune partecipazioni azionarie) da Alfa a Beta. Subentrato il fallimento della società Alfa, il curatore di Alfa esercita l'azione revocatoria contro Beta al fine di ottenere la restituzione dei beni trasferiti a Beta. L'azione revocatoria viene accolta. La Suprema Corte ricorda che la scissione parziale configura un'operazione straordinaria consistente nel trasferimento di parte del patrimonio societario a una o più società, contro l'assegnazione delle azioni o delle quote di queste ultime ai soci della società scissa. La scissione è una fattispecie traslativa, che comporta l'acquisizione in capo alla beneficiaria di valori patrimoniali prima non presenti nel suo patrimonio. La revocatoria ordinaria dell'atto di scissione, continua la Cassazione, è ammissibile, poiché mira a ottenere l'inefficacia relativa di tale atto, così da renderlo inopponibile al solo creditore pregiudicato (al contrario di ciò che si verifica nell'opposizione dei creditori sociali prevista dall'art. 2503, c.c., che è finalizzata a farne valere l'invalidità). La tutela dei creditori, a fronte di atti societari, si estende sino a ricomprendervi qualsiasi

attribuzione patrimoniale ivi contenuta. L'azione del curatore ex art. 66, l.f., può essere promossa anche in concorso con l'opposizione preventiva dei creditori sociali ex art. 2503, c.c., perché la prima mira alla inefficacia/inopponibilità dell'atto, la seconda alla sua invalidità.

Nella giurisprudenza di merito si può segnalare un recentissimo intervento del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere^[5]. Alfa S.r.l. delibera la scissione parziale a favore di Beta S.r.l., società di nuova costituzione. Determinati beni vengono trasferiti da Alfa a Beta. Un creditore vanta un credito di 409.468 euro nei confronti di Alfa ed esercita un'azione revocatoria della scissione, citando in giudizio sia Alfa che Beta. L'obiettivo dell'azione è quello di aggredire i beni che sono stati trasferiti da Alfa a Beta in esecuzione della scissione. Il giudice sammaritano dichiara esperibile l'azione revocatoria ai sensi dell'art. 2901, c.c., nei confronti degli atti di disposizione patrimoniale contenuti in una scissione societaria nonostante i creditori dispongano del rimedio dell'opposizione alla scissione. E ciò in ragione della diversità dei 2 rimedi: l'opposizione alla scissione impedisce l'esistenza dell'atto pregiudizievole, mentre la revocatoria lo rende inefficace *ex post*. Nel merito, l'azione revocatoria viene però rigettata. Secondo il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere mancano i requisiti previsti dall'art. 2901, c.c.. Emerge che, al momento della scissione, il credito ammontava a soli 5.563 euro; inoltre, dal bilancio prodotto in giudizio, risulta una consistenza patrimoniale idonea a coprire questo debito. Non sussisteva insomma, al momento della scissione, uno squilibrio patrimoniale tale da non consentire di far fronte all'esiguo debito allora esistente.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sulla competenza delle Sezioni specializzate

Molto di recente, sulla questione della revocabilità delle operazioni di scissione, sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione^[6]. Se viene esercitata un'azione revocatoria contro un atto di scissione, si pone la questione di individuare il giudice competente: quello per la revocatoria oppure quello per le controversie societarie?

Le Sezioni Unite statuiscono che l'azione revocatoria ordinaria ex art. 2901, c.c., dell'atto di scissione societaria, diretta alla declaratoria di inopponibilità del negozio al creditore, è devoluta alla competenza della Sezione specializzata in materia di impresa, poiché, pur non introducendo una controversia relativa a un rapporto tra la società, i soci e gli organi sociali, e pur non diretta a incidere (come l'opposizione) sulla scissione, privandola di efficacia *erga omnes*, investe un tipico atto dell'organizzazione societaria, che, in quanto produttivo di un pregiudizio per la garanzia patrimoniale del creditore e in quanto posto in essere in presenza delle condizioni soggettive previste dal medesimo articolo, entra a far parte della *causa petendi* dell'azione proposta, qualificando il corrispondente giudizio come relativo a un rapporto societario.

La vicenda giunta all'attenzione delle Sezioni Unite origina da una complessa causa nella quale era stata chiesta in via principale la declaratoria di nullità di alcuni atti di scissione

societaria e in via subordinata la revocatoria dei medesimi atti di scissione. Il Tribunale di Parma aveva rigettato le domande dirette alla declaratoria di nullità di alcuni atti di scissione societaria. Con la stessa pronuncia il giudice parmense aveva disposto la separazione delle cause relative alle domande subordinate aventi a oggetto la revocatoria degli atti di scissione e dichiarato la propria incompetenza, statuendo che dovevano essere trattate e decise davanti alla Sezione specializzata per l'impresa del Tribunale di Bologna. Il Tribunale di Bologna però, a sua volta, si era dichiarato incompetente a decidere sulle domande di revocatoria e aveva formulato istanza di regolamento di competenza. La questione giunge dunque davanti alla Corte di Cassazione, la quale – come appena visto – ritiene che la tematica attenga al diritto societario, e la competenza spetti pertanto alla Sezione specializzata per l'impresa.

Vi è, tuttavia, nel caso di specie una particolarità: le società oggetto di scissione erano successivamente state dichiarate fallite. Di conseguenza, la competenza della Sezione specializzata per le imprese entra in contrasto con la competenza del Tribunale concorsuale. La Corte di Cassazione stabilisce che l'azione revocatoria ex art. 66, l.f., dell'atto di scissione societaria è devoluta alla competenza del Tribunale fallimentare, la quale prevale su quella del Tribunale delle imprese.

^[1] Corte di Giustizia UE, 30 gennaio 2020.

^[2] Sulla revocatoria della scissione cfr. B. Dalla Verità, *“La scissione societaria: funzioni, possibili profili patologici e assoggettabilità all'azione revocatoria”*, in *Diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 3-4/2023, I, pag. 566 ss.; M. Natale, *“La revocatoria dell'assegnazione patrimoniale nella scissione”*, in *Banca borsa e titoli di credito*, n. 6/2023, I, pag. 849 ss.; G.A.M. Trimarchi, *“Contributo all'analisi dell'assoggettabilità della scissione, anzi delle scissioni, ad azione revocatoria (anzi, ad azioni revocatorie)”*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, n. 1/2025, pag. 89 ss.

^[3] Direttiva 82/891/CEE del Consiglio, 17 dicembre 1982, relativa alle scissioni delle società per azioni. Questa Direttiva è stata nel frattempo abrogata, ma la vicenda trattata dalla Corte di Giustizia è anteriore alla sua abrogazione, e si applica dunque la Direttiva del 1982.

^[4] Cass. n. 12357/2025.

^[5] *“Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, 9 febbraio 2025”*, in *dirittopratico.it*.

^[6] Cass. n. 5089/2025.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“La rivista delle operazioni straordinarie”](#).

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

La contabilizzazione della destinazione utili per le società di persone

di **Viviana Grippo**

Seminario di specializzazione

Poste di bilancio a elevato rischio fiscale

Questioni controverse e soluzioni giurisprudenziali

[Scopri di più](#)

Come accade per le società di capitale, **anche per le società di persone**, la fine del periodo di imposta e il calcolo delle imposte comporta la **determinazione del risultato di esercizio**. In particolare, tale momento corrisponde anche a quello di **rilevazione della destinazione dell'eventuale utile** (o perdita). Tale rilevazione avviene anche **per le società di persone in contabilità ordinaria**.

La prassi ormai diffusa nelle **società di persone** di consentire liberamente ai soci di prelevare nel corso dell'anno somme in conto utili **viene messa in discussione da un'ordinanza della Cassazione (Cass. civ., Sez. I, n. 6865/2022)** che contrasta, invece, **con precedenti pronunce**.

Affrontando l'aspetto fiscale si **fanno le seguenti considerazioni.**

Nell'ipotesi in cui la **società abbia prodotto nel corso dell'anno un utile di esercizio** questo andrà rilevato con la seguente **scrittura contabile**:

Conto economico a Utile d'esercizio

Rilevato l'utile, occorrerà decidere in merito alla **destinazione** che, sostanzialmente, potrà essere quella del:

- **prelievo da parte dei soci;**
- **mantenimento dell'utile in azienda;**
- **prelievo parziale dell'utile** e mantenimento in azienda della restante parte.

Nel primo caso, il **prelevamento a opera dei soci** comporterà la **rilevazione della seguente scrittura contabile:**

Utile dell'esercizio	a	Banca c/c
----------------------	---	-----------

Questa operazione da compiersi a fine anno (dopo l'approvazione del rendiconto d'esercizio)

può, però, **essere compiuta**, e spesso avviene, **anche nel corso dell'esercizio**, qualora i soci decidano di prelevare per sé stessi degli **acconti su utili futuri** ancora da produrre.

Questa pratica non è supportata dalle norme civilistiche, in quanto il [comma 1, dell'art. 2303, c.c.](#), stabilisce, al contrario, che **non possano distribuirsi somme se non per utili realizzati**: «*Non può farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti*».

Sul punto è fortunatamente intervenuta la **Corte di Cassazione con sentenza n. 10786/2003**, con la quale i Supremi Giudici hanno stabilito che, anche nelle società di persone, trova applicazione il disposto dell'[art. 2262, c.c.](#), secondo cui **è possibile erogare acconti sugli utili** quando tale facoltà trovi riscontro in apposita **clausola inserita nello statuto sociale**.

Ne consegue che, se lo **statuto** conterrà apposita norma (che si consiglia di far iscrivere e se non presente), **durante l'anno i soci potranno decidere di erogarsi degli acconti sugli utili**. La rilevazione contabile da eseguirsi a ogni singolo prelievo in acconto sarà, quindi, la seguente:

Diversi a Banca c/c

Prelievi socio A

Prelievi socio B

.....

Alla fine dell'esercizio, all'atto della destinazione dell'utile prodotto, **la scrittura contabile** già esaminata **dovrà tener conto dei prelievi già eseguiti** e quindi, ipotizzando che l'utile da destinarsi sia pari a 120.000 euro e che i soci abbiano già prelevato 90.000 euro, la **scrittura apparirà la seguente**:

Utile d'esercizio a	Diversi	120.000
	a	Prelievi socio A 30.000
a	Prelievi socio B	30.000
a	30.000
a	Banca c/c	<u>30.000</u>

È chiaro che la scelta di prelevare utili in corso d'anno, o meglio l'entità di utili prelevata, deve poi trovare **riscontro nell'utile effettivamente prodotto**. Non può, difatti, **accadere che gli acconti prelevati superino in misura gli utili prodotti**, in quanto questa evenienza comporterebbe l'abbattimento del patrimonio aziendale per distrazione **da parte dei soci di beni aziendali** con ovvie conseguenze, anche di carattere penale, sugli stessi. Si **renderà**

IMPOSTE SUL REDDITO

Nessuna plusvalenza sull'abitazione principale senza residenza anagrafica

di Cristoforo Florio

Master di specializzazione

Immobili e fisco

Scopri di più

Ai fini dell'esenzione da plusvalenza fiscale da cessione infraquinquennale di abitazione da parte di un privato ([art. 67, comma 1, lett. b\), TUIR](#)) **rileva la situazione di fatto**, consistente nella **dimora abituale**, di quest'ultimo o dei suoi familiari, in quel determinato immobile, **a prescindere dalle risultanze anagrafiche**.

Questo il **principio espresso dalla Corte di Cassazione** nell'[ordinanza n. 11786/2025](#) dello scorso 5 maggio 2025.

Prima di addentrarci oltre nel tema, è opportuno ricordare che la citata norma di Legge prevede, nell'ambito dei redditi diversi, la **tassabilità della plusvalenza conseguita da un "privato"**, a seguito della cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o **costruiti da non più di 5 anni**.

La disposizione, tuttavia, **esenta da imponibilità IRPEF**, oltre il caso dei fabbricati e terreni non edificabili pervenuti per successione, **anche l'ipotesi delle unità immobiliari urbane utilizzate come abitazione principale del cedente o dei suoi familiari**, per la maggior parte del periodo intercorso tra la data di acquisto o costruzione e quella di vendita.

Per quanto riguarda la **locuzione "abitazione principale"**, come chiarito anche dalle istruzioni al modello Redditi PF, essa rappresenta **l'abitazione «nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente»**. Inoltre, per "familiari" si intendono il coniuge, i parenti **entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado** ([art. 5, comma 5, TUIR](#)).

Nella fattispecie trattata dai Supremi Giudici, l'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di un contribuente persona fisica **un avviso di accertamento**, con il quale **recuperava a tassazione**, ai fini IRPEF, la **plusvalenza da quest'ultimo realizzata a seguito della cessione a titolo oneroso di un bene immobile**, acquistato a un prezzo notevolmente inferiore rispetto a quello di vendita e **posseduto solo per un anno**.

A fondamento della sua pretesa tributaria, l'Amministrazione finanziaria rilevava che

l'immobile in questione non era stato adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari e, pertanto, doveva escludersi che la plusvalenza conseguita fosse esente da IRPEF, non risultando tale residenza dai registri anagrafici del Comune.

Tuttavia, il contribuente si difendeva vittoriosamente, provando in giudizio **di aver utilizzato l'immobile quale propria abituale** dimora nel lasso di tempo intercorso fra l'acquisto e la successiva cessione, **pur non avendo mai acquisito in tale appartamento la residenza anagrafica.**

Con la pronuncia in esame, la Cassazione – nel riconoscere le ragioni del contribuente – ha chiarito, quindi, che la norma di cui all'[art. 67, comma 1, TUIR](#), ai fini dell'esenzione da IRPEF della plusvalenza, **intende attribuire esclusivo rilievo alla situazione di fatto consistente nella dimora abituale in un determinato immobile, a prescindere dalle risultanze anagrafiche.**

Consequentemente, prosegue l'ordinanza in commento, **deve sempre riconoscersi al soggetto anagraficamente residente in un Comune la possibilità di provare che un immobile** sito in altro luogo **sia stato effettivamente destinato a sua abitazione principale** per la maggior parte del tempo intercorso prima della vendita (cfr. anche Cass., [n. 30180/2021](#)).

In senso conforme, si era espresso anche lo stesso Fisco, con la [risoluzione n. 218/E/2008](#). In tale ambito, infatti, era stato chiarito che **la dimora abituale in un luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici è possibile, ma deve poter essere dimostrata dal contribuente sulla base di circostanze oggettive**, quali – ad esempio – **l'intestazione delle utenze domestiche, l'utilizzo effettivo dei servizi connessi e l'indicazione del domicilio nella corrispondenza ordinaria.**

Allo stesso modo e specularmente, va consentito anche all'Amministrazione finanziaria di fornire **elementi presuntivi atti a vincere le risultanze anagrafiche**, onde dimostrare che un immobile ceduto a titolo oneroso a meno di 5 anni di distanza dal suo acquisto **non abbia costituito la dimora abituale del cedente nel periodo anteriore all'alienazione.**

Il principio espresso nella pronuncia in esame, quindi, non va letto univocamente a favore del contribuente, in quanto **il rilievo dell'elemento fattuale a discapito di quello formale** potrebbe essere utilizzato **anche da parte dell'Amministrazione finanziaria**, a supporto delle proprie tesi.

Al riguardo, merita menzione la posizione della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, la quale – con sentenza n. 6615/14/2024 – ha stabilito che **la mera residenza anagrafica non sia elemento sufficiente a escludere da tassazione la plusvalenza** generata dalla vendita infraquinquennale di un immobile. Ad avviso del collegio giudicante, infatti, per poter beneficiare dell'esenzione da IRPEF, **sarebbe necessario dimostrare con elementi oggettivi** – come spese per utenze o servizi – **l'effettivo utilizzo dell'immobile quale abitazione principale, non essendo sufficiente il mero dato anagrafico.**

Da ultimo, è importante evidenziare che, con l'ordinanza in questione, la Cassazione ha



censurato la sentenza del giudice d'appello, **evidenziando l'importanza della possibilità di introdurre**, nel giudizio dinanzi alle CGT, **dichiarazioni rese da terzi**, anche in sede extraprocessuale, aventi **il valore probatorio proprio degli elementi indiziari**.

In altri termini, **assumerebbero rilievo**, ai fini della prova della dimora abituale (e, quindi, dell'esenzione IRPEF della plusvalenza anche in assenza del requisito della residenza anagrafica,) **anche le dichiarazioni e le testimonianze provenienti da terzi**, le quali possono costituire degli indizi suscettibili di condurre, nel contesto di una **valutazione complessiva delle posizioni contrastanti delle parti**, ad una decisione favorevole alla parte che abbia apportato tali elementi di prova.

CRISI D'IMPRESA

Fiscalità diretta della crisi di impresa: gli ultimi chiarimenti di prassi e le novità della Riforma

di Fabio Giommoni

Master di specializzazione

I diversi strumenti di ristrutturazione per la gestione della crisi di impresa

Scopri di più

Il **Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)** contiene alcune **disposizioni che agevolano**, sotto il profilo dell'imposizione sui redditi, **gli strumenti di regolazione della crisi di impresa**.

Si tratta, in particolare, delle **seguenti principali norme**:

- **[art. 101, comma 5, TUIR](#)**, il quale consente l'**"automatica" rilevanza fiscale** delle **perdite su crediti**, ovvero *ex lege*, **senza obbligo di fornire la dimostrazione degli "elementi certi e precisi"**, nei casi in cui il **debitore è stato assoggettato a una procedura concorsuale**, oppure ha **concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato** o un piano di risanamento attestato (iscritto al Registro Imprese);
- **[art. 88, comma 4-ter, TUIR](#)**, in base al quale non si considerano **sopravvenienze attive** le **riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio**, mentre in caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o di piano di risanamento attestato pubblicato al Registro Imprese, **la sopravvenienza attiva è esente per la parte che eccede le perdite fiscali pregresse e di periodo** (senza considerare il limite dell'80%), la deduzione di periodo e le eccedenze ACE pregresse, **nonché le eccedenze di interessi passivi indeducibili ex [art. 96, TUIR](#)**;
- **[art. 86, comma 5, TUIR](#)**, che esclude da tassazione le **plusvalenze** realizzate in sede di cessione dei beni **nell'ambito di una procedura di concordato preventivo** (e rende indeducibili le analoghe minusvalenze).

I suddetti articoli del TUIR, per quanto riguarda l'ambito oggettivo, **fanno, tuttavia, ancora riferimento agli istituti della abrogata Legge fallimentare**, la quale, come è noto, è stata sostituita dal **Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza** di cui al D.Lgs. n. 14/2019 ("CCII") che ha apportato **significative novità alla disciplina giuridica della crisi di impresa**, sia **modificando gli istituti di risoluzione della crisi già previsti della Legge fallimentare** (concordato preventivo, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento), sia **introducendo nuovi strumenti** (composizione negoziata, concordato semplificato, piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione).

Ad esempio, la vigente versione dell'[art. 101, comma 5, TUIR](#), richiama l'**accordo di ristrutturazione dei debiti** omologato, ai sensi dell'[art. 182-bis, l.f.](#), e il **piano attestato**, ai sensi dell'[art. 67, comma 3, lett. d\), l.f.](#), mentre detti istituti sono ora disciplinati dagli [artt. 57, 60 e 61, CCII](#), per quanto riguarda l'**accordo di ristrutturazione dei debiti** e dall'[art. 56, CCII](#), per i **piani attestati**. Inoltre, la medesima norma fa ancora riferimento alla procedura di "**fallimento**" la quale, come è noto, è stata sostituita nel CCII da quella di "**liquidazione giudiziale**" e, conseguentemente, il "**concordato fallimentare**" è stato sostituito dal "**concordato nella liquidazione giudiziale**".

L'unico adeguamento normativo che è stato effettuato riguarda la **composizione negoziata della crisi di impresa**, per la quale il Legislatore, pur non essendo intervenuto a livello di TUIR, ha previsto nell'[art. 25-bis, comma 5, CCII](#), che le discipline dell'[art. 88, comma 4-ter, TUIR](#) (detassazione delle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti) e dell'[art. 101, comma 5, TUIR](#) (deduzione "automatica" delle perdite su crediti) si applicano, a partire dalla **pubblicazione nel Registro Imprese**, anche al "**contratto con i creditori**" e all'"**accordo con i creditori**", previsti rispettivamente dall'[art. 23, comma 1, lett. a\) e c\), CCII](#) (nonché agli **accordi di ristrutturazione dei debiti sottoscritti in sede di composizione negoziata**, ai sensi dell'[art. 23, comma 2, lett. b\), CCII](#), sebbene detta precisazione **non sarebbe necessaria in quanto detti accordi sono già richiamati dal TUIR**, ancorché facendo riferimento alla disciplina della "vecchia" Legge fallimentare).

In ogni caso, il **mancato adeguamento del TUIR rispetto al CCII** ha creato non pochi **dubbi applicativi** rispetto, soprattutto, ai nuovi **strumenti introdotti per favorire la risoluzione negoziale della crisi di impresa**.

A fronte di questo vuoto normativo è intervenuta la **prassi dell'Agenzia delle Entrate**, la quale, in sostanza, ha ritenuto **applicabili le norme del TUIR a quegli strumenti che sono stati semplicemente riformati, ma non a quelli che sono stati introdotti ex novo** e che, quindi, non sono espressamente contemplati dal TUIR.

Ad esempio, è stata ritenuta **applicabile la detassazione delle sopravvenienze da riduzione dei debiti ex art. 88, comma 4-ter, TUIR**, nel caso di "**nuovo**" **piano attestato di risanamento** ([risposta a interpello n. 222/E/2024](#)), nel presupposto che l'istituto disciplinato dall'[art. 56, CCII](#), persegue la stessa finalità di quello regolato dall'[art. 67, comma 3, lett. d\), l.f.](#). Per le medesime ragioni deve ritenersi **applicabile al "nuovo" piano di risanamento attestato** (iscritto al Registro Imprese) anche la **deduzione automatica delle perdite su crediti ex art. 101, comma 5, TUIR**.

Invece, la recente [risposta a interpello n. 179/E/2025](#), ha sostenuto che la **detassazione delle sopravvenienze attive da riduzione dei debiti (art. 88, comma 4-ter, TUIR)** non risulta **applicabile al concordato semplificato** per la liquidazione del patrimonio di cui all'[art. 25-sexies, CCII](#), per cui lo stralcio dei debiti effettuato nell'ambito di tale strumento concorrerebbe interamente e ordinariamente alla determinazione del reddito di impresa (rappresentando, questa, una grossa limitazione alla fattibilità del concordato semplificato).

Ciò in quanto, osserva l'Agenzia delle Entrate, **il Legislatore non ha espressamente esteso l'applicazione della norma a detto istituto** (come, invece, ha fatto, con il citato [art. 25-bis, comma 5, CCII](#), per i contratti e accordi con i creditori **conclusi nell'ambito della composizione negoziata** ed iscritti al Registro Imprese). Il rischio è che, secondo questa impostazione "formalistica", **anche le perdite automatiche su crediti non siano riconosciute nell'ipotesi di creditore sottoposto a concordato semplificato**, non essendo sufficiente il generico riferimento della norma alle "procedure concorsuali", in quanto **è dubbio che al concordato semplificato possa essere attribuita detta natura**.

Per le medesime ragioni di mancato inserimento nelle norme del TUIR (o di mancato richiamo in altre disposizioni normative), le discipline di **detassazione delle sopravvenienze attive** da esdebitazione e di **perdita automatica su crediti** non dovrebbero rendersi applicabili **nemmeno nei casi di piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione** disciplinato dall'[art. 64-bis, CCII](#), e degli **strumenti di composizione della crisi da sovraindebitamento** (in particolare il "concordato minore") disciplinati dagli [artt. 65 ss., CCII](#).

Ancora più restrittiva è stata l'interpretazione in merito all'**ambito applicativo** dell'[art. 86, comma 5, TUIR](#), in tema di **detassazione delle plusvalenze da cessione di beni e di aziende**, in quanto già la [risposta a interpello n. 462/E/2019](#) aveva **escluso detta esenzione per i plusvalori realizzati in esecuzione di piani concordatari in continuità**, rendendola, quindi, applicabile ai **solli concordati preventivi di tipo liquidatorio**, a cui potrebbe essere assimilato quello semplificato (che non può avere altre finalità se non la liquidazione totale dell'attivo), ma **anche in questo caso mancherebbe un espresso richiamo normativo a detto istituto**.

La più recente [risposta a interpello n. 178/E/2025](#) ha confermato che **non è applicabile l'art. 86, comma 5, TUIR**, alla plusvalenza discendente dalla cessione dell'unica azienda in esecuzione di un contratto sottoscritto con i creditori ai sensi dell'[art. 23, lett. a\), CCII](#), all'**esito della composizione negoziata** (nonostante nel caso di specie fosse prevista l'integrale liquidazione del patrimonio della società debitrice e la successiva estinzione della stessa).

In conclusione, secondo l'Agenzia ([risposta a interpello n. 179/E/2025](#)) **in attesa dell'attuazione della Riforma tributaria** in merito al regime fiscale della crisi di impresa, **in mancanza di specifiche disposizioni normative non può essere ammessa alcuna interpretazione "in via estensiva"** del contenuto dell'[art. 88, comma 4-ter, TUIR](#) (e, quindi, nemmeno dell'[art. 101, comma 5](#) e [art. 86, comma 5, TUIR](#)).

Proprio in merito alle citate prospettive di riforma si ricorda che l'[art. 9, comma 1, lett. a\), n. 3](#), della **Legge delega** (Legge n. 111/2023) prevede di **estendere a «tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza» l'applicazione:**

- dell'[art. 88, comma 4-ter, TUIR](#), in tema di **sopravvenienze attive derivanti da riduzione dei debiti** per il debitore sottoposto ai suddetti istituti;
- dell'[art. 101, comma 5, TUIR](#), in merito alla **deducibilità delle perdite su crediti** in caso di

debitore sottoposto a uno dei citati istituti.

Invece, il [comma 5 dell'art. 86, TUIR](#), che stabilisce l'esclusione da tassazione delle plusvalenze realizzate nell'ambito del concordato preventivo con cessione dei beni, **dovrebbe essere oggetto di abrogazione**, in quanto con la Riforma è previsto che il reddito imponibile sarà costituito **per tutte le procedure liquidatorie** solo dall'**eccedenza dell'eventuale residuo attivo**, rispetto al valore fiscale del patrimonio netto esistente all'inizio della procedura, per cui non vi sarebbe più necessità di prevedere, per tali procedure liquidatorie, la **detassazione delle plusvalenze** da cessione dei beni.

In attesa che sia emanato l'apposito decreto legislativo in attuazione dell'[art. 9](#), della Legge delega per la Riforma tributaria, anche in ragione dei **pregiudizi sull'appetibilità dei nuovi istituti di risoluzione della crisi di impresa causati dalle citate interpretazioni restrittive dell'Agenzia delle Entrate**, il recente *"Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto"*, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 22 Luglio 2025, **prevede di anticipare parte delle novità della Riforma**.

In particolare, l'art. 5 di tale schema di Decreto va a **sostituire il [comma 4-ter dell'art. 88, TUIR](#)**, al fine di ricomprendere in detta norma:

- il **"concordato minore" di tipo liquidatorio** e il **"concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio"**, tra le procedure nell'ambito delle quali le sopravvenienze attive da riduzione dei debiti sono interamente detassate;
- il **"concordato minore" in continuità** e il **"piano di ristrutturazione soggetto a omologazione"** di cui all' [64-bis, CCII](#), tra le procedure nell'ambito delle quali le sopravvenienze attive da riduzione dei debiti sono detassate per la parte che eccede le perdite fiscali, pregresse e di periodo (senza considerare il limite dell'80%), la deduzione di periodo e l'eccedenza ACE pregressa, nonché gli interessi passivi indeducibili riportabili di cui all'[art. 96, comma 5, TUIR](#).

Al momento, detto decreto di prossima emanazione non conterrebbe, invece, **alcuna novità** in tema di **estensione della disciplina delle perdite "automatiche" su crediti e di detassazione delle plusvalenze da cessione dei beni** nell'ambito delle procedure di risoluzione della crisi di impresa.

IMPOSTE SUL REDDITO

Affitto di terreni e decadenza dalla ppc

di Alberto Tealdi, Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

Terreni in agricoltura

Scopri di più

La **Corte di Cassazione**, con la recente [ordinanza n. 20000/2025](#) del 17 luglio 2025, è tornata a occuparsi della possibile **decadenza** dall'agevolazione, di cui all'[art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009](#), meglio nota come **piccola proprietà contadina (ppc)**, nell'ipotesi di concessione in **affitto** dei **terreni** acquistati nel **periodo quinquennale** di monitoraggio.

Il **caso** trattato nell'ordinanza della Cassazione riguardava, in particolare, la contestata **decadenza**, dall'agevolazione prevista per l'**acquisto di terreni agricoli**, dall'[art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009](#), in quanto la **società** acquirente aveva provveduto, nel **quinquennio di monitoraggio**, a concedere in **affitto** i suddetti terreni, ad **altra società**.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate **contestava** l'errata **applicazione** della **normativa** in quanto la CGT avrebbe erroneamente esteso le agevolazioni a un caso di **affitto** tra **2 società**.

Come noto, la **norma agevolativa relativa alla piccola proprietà contadina obbliga**, con l'evidente fine antielusivo, l'acquirente, per un quinquennio, a **mantenere la proprietà e la conduzione del fondo acquistato**.

In deroga a tale vincolo, l'[art. 11, comma 3, D.Lgs. n. 228/2001](#), prevede che: «**non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo ... alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile**».

In passato, l'Agenzia delle Entrate si è occupata di tale fattispecie **in varie occasioni**.

Con la [risoluzione n. 279/E/2008](#) del 4 luglio 2008 è stato chiarito che **non comporta la decadenza dall'agevolazione l'affitto**, nel quinquennio di monitoraggio, da parte di un **coltivatore diretto a una società di persone** che risulta composta dallo stesso, nonché **dal coniuge e da altri parenti** entro il III grado e/o affini entro il II grado.

Tale soluzione deriva dalla **corretta interpretazione** di quanto previsto dall'[art. 9, D.Lgs. n.](#)

[228/2001](#); norma con cui il Legislatore riconosce ai **soci delle società di persone che esercitano attività agricole**, che hanno la qualifica di coltivatori diretti e/o lap, il **mantenimento dei diritti e delle agevolazioni tributarie** e creditizie che vengono riconosciute alle persone fisiche.

Ne deriva che il **coltivatore diretto e/o lo IAP che procede all'affitto del terreno** acquistato fruendo dell'agevolazione in oggetto a una società di persone di cui lui stesso risulta socio, **non decade dalla stessa** a condizione, ovviamente, che **provveda alla coltivazione diretta del fondo**.

In senso conforme, anche la successiva [risoluzione n. 455/E/2008](#) con cui l'Agenzia delle Entrate afferma che «*nel caso di conferimento di un fondo, acquistato con le agevolazioni per la PPC, in una società agricola in accomandita semplice – della quale il coltivatore diretto sia socio accomandatario e gli altri soci siano il coniuge e un figlio – effettuato nel quinquennio successivo all'acquisto non comporta la decadenza dalle predette agevolazioni, in quanto, con il conferimento in parola, viene data attuazione ad una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola, coerentemente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società*».

Nel caso oggetto dell'[ordinanza n. 20000/2025](#), nella realtà la **casistica** si **discosta** da quella affrontata nei documenti di **prassi** richiamati, in quanto il **soggetto** che ha **fruito** dell'**agevolazione** è, in forza di quanto previsto dall'[art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 99/2004](#), una **società** che procede ad **affittare** il **fondo** ad **altra società** che, dall'accertamento fattuale eseguito dai giudici di secondo grado, per come partecipata, **comportava la perfetta sovrapponibilità tra le due compagini societarie**.

I **giudici**, dopo aver richiamato anche il principio espresso con la precedente [sentenza n. 15905/2022](#) per cui «*In tema di agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 228 del 2001, opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitale, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione*», **rigettano il ricorso**, in quanto il rilievo attinente la sovrapponibilità dei soci solamente post registrazione del contratto di affitto è una **circostanza di natura fattuale** la cui verifica è preclusa in Cassazione.

Il **tema** che, a parere di chi scrive, **doveva essere indagato** dai Supremi giudici, attiene la **possibilità** da parte di una **società** di procedere all'**affitto** dei terreni acquistati fruendo dell'agevolazione di cui all'[art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009](#), **senza decadere** dalla stessa azionando la deroga di cui all'[art. 11, comma 3, D.Lgs. n. 228/2001](#); il caso della richiamata [sentenza n. 15905/2022](#) faceva sempre riferimento a una **persona fisica** che concedeva in godimento, **entro il quinquennio**, il terreno ad una società i cui **soci erano legati da un grado di parentela**. Questo perché sia quanto contenuto nell'[art. 11, D.Lgs. n. 228/2001](#), che quanto



riportato nei citati documenti di prassi, fanno sempre **costantemente riferimento** a un rapporto di **coniugio** e di **parentela** tra chi ha **usufruito dell'agevolazione e i soggetti** (anche costituiti sottoforma di società) che **continuano la conduzione**; situazione che non può essere verificata **se chi ha usufruito dell'agevolazione è un soggetto giuridico che**, per sua natura, **non può avere rapporti di parentela**.

Infine, nemmeno ci si può aggrappare alla [risposta n. 491/E/2019](#), in quanto in quel caso **non viene affrontato tale aspetto**, poiché la **decadenza è conclamata per effetto dell'affitto da parte della società dell'unico fondo posseduto** e, quindi, per il **conseguente venir meno della natura di società agricola**.

Novità nella valutazione del merito creditizio: un nuovo appuntamento ANC– Euroconference

di **Milena Montanari**

L'accesso al credito è una leva strategica per la crescita e la competitività delle PMI, ma le nuove regole europee sulla valutazione del merito creditizio introducono criteri più stringenti e complessi, tra cui il crescente peso dei fattori ESG.

Per supportare i professionisti in questo cambiamento, Euroconference e Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) rafforzano la loro collaborazione con un nuovo e importante appuntamento formativo: il corso **“Novità nella valutazione del merito creditizio per le PMI – Il ruolo del commercialista”**, in programma il 18 settembre 2025, dalle 15:00 alle 17:00, in diretta web.

L'evento, gratuito e accreditato per 2 crediti formativi, offrirà ai commercialisti strumenti, competenze e prospettive per accompagnare le imprese in un contesto normativo sempre più complesso.

L'appuntamento sarà aperto dai saluti istituzionali di **Marco Cuchel**, Presidente ANC, e di **Giuseppe Busacca**, General Manager BU Professional Solutions TeamSystem e AD Euroconference.

I relatori, **Fabrizio Marasi e Massimo Pradella**, presenteranno una panoramica completa sulle nuove metodologie di valutazione del merito creditizio e sul ruolo del commercialista come consulente strategico per le imprese.

Una collaborazione che cresce

L'incontro del 18 settembre si inserisce in un percorso formativo strutturato che ANC ed Euroconference portano avanti da tempo, con l'obiettivo di offrire ai professionisti aggiornamento costante, strumenti concreti e tecnologie avanzate per affrontare le sfide della professione.

In questo percorso gioca un ruolo importante anche TeamSystem, che da sempre affianca i commercialisti mettendo a disposizione soluzioni e servizi innovativi per rafforzare la consulenza finanziaria e sostenere lo sviluppo delle imprese.

Questa sinergia rappresenta un impegno condiviso a favore della categoria: **accompagnare i professionisti nella loro evoluzione e trasformare gli studi in veri e propri hub di crescita per le PMI.**

[Clicca qui](#) per il programma completo e per iscriverti.



EVENTO GRATUITO
NOVITÀ nella **VALUTAZIONE** del **MERITO CREDITIZIO**
per le **PMI - Il Ruolo del Commercialista**
in diretta web il **18 settembre** - scopri di più >