La società di persone beneficiaria della scissione di una s.r.l. può affrancare le riserve in sospensione d'imposta ricostituite, che si considerano formate in capo alla beneficiaria

Una s.a.s. in contabilità ordinaria, beneficiaria di una scissione parziale proporzionale di una s.r.l. con effetti dal 2024, ha ricostituito riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta già iscritte nel bilancio 2023 della scissa. Per l'Agenzia le riserve, ripartite in proporzione al patrimonio netto trasferito una volta decorso il periodo di sorveglianza, sono affrancabili con l'imposta sostitutiva straordinaria. Poiché la scissione implica una trasformazione omogenea regressiva, si applicano gli artt. 5 e 6 del DM 27 giugno 2025: le riserve affrancate si considerano formate in capo alla beneficiaria, e l'omesso versamento della prima rata può essere regolarizzato con il ravvedimento operoso. La risposta si fonda, tra l'altro, sulla circolare n. 98 del 2000, sulla risoluzione n. 98/E/2017 e sulla risposta n. 97 del 2020; il corpus non contiene decisioni sull'affrancamento straordinario.

DOCUMENTO	Agenzia delle entrate · risposta a interpello 3 novembre 2026, n. 199
TEMA	Scissione societaria e trasformazione omogenea regressiva · affrancamento straordinario delle riserve in sospensione d'imposta · imposte sui redditi · IRAP
NORME	d.lgs. n. 192/2024, art. 14, comma 1 · DM 27 giugno 2025, artt. 3, 4, 5 e 6 · TUIR, art. 173, commi 4, 9 e 15 · TUIR, art. 170, commi 4 e 5 · TUIR, art. 47, comma 1 · d.lgs. n. 472/1997, art. 13

1. MASSIMA

Una società di persone in contabilità ordinaria, beneficiaria della scissione parziale proporzionale di una società soggetta all'IRES, ricostituisce le riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta in proporzione alla quota di patrimonio netto contabile ricevuta, secondo il primo periodo dell'art. 173, comma 9, del TUIR, quando è decorso il periodo di sorveglianza previsto dalle leggi di rivalutazione. Se tali riserve sono presenti sia nel bilancio 2023 della scissa sia nel bilancio 2024 della beneficiaria, soddisfano il requisito dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 192 del 2024 e possono essere affrancate con l'imposta sostitutiva straordinaria.

La scissione implica una trasformazione omogenea regressiva (art. 173, comma 15, del TUIR). Perciò alla beneficiaria si applicano l'art. 5 e l'art. 6 del DM 27 giugno 2025: le riserve affrancate si considerano formate in capo alla beneficiaria nel periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione nella dichiarazione dei redditi, non scontano la presunzione dell'art. 47, comma 1, del TUIR e, se distribuite, riducono soltanto il costo fiscale della partecipazione dei soci. La presunzione resta invece applicabile alle riserve di utili accantonate prima della scissione. L'opzione si perfeziona con la dichiarazione dei redditi, e l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva può essere regolarizzato con il ravvedimento operoso.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

La risposta interpreta l'art. 14, comma 1, del d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, insieme alle disposizioni attuative del DM 27 giugno 2025: l'art. 3, commi 1 e 2, sull'ambito oggettivo; l'art. 4, comma 1, sul perfezionamento dell'opzione; l'art. 5, comma 1, sui soggetti in contabilità ordinaria; l'art. 6, commi 1 e 3, sull'affrancamento in presenza di trasformazione. Sono inoltre richiamati l'art. 173, commi 4, 9 e 15, e l'art. 170, commi 4 e 5, del TUIR, gli artt. 5, 47, commi 1 e 5, e 68, comma 6, del TUIR, l'art. 110, comma 5, del d.l. n. 104 del 2020 sul periodo di sorveglianza, l'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, l'art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 435 del 2001, l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 e l'art. 13 del d.lgs. n. 472

del 1997.

3. IL QUESITO E IL CHIARIMENTO

L'istante è una società in accomandita semplice in contabilità ordinaria, costituita nel dicembre 2024 come beneficiaria di una scissione parziale proporzionale di una s.r.l. Nel primo bilancio ha ricostituito tre riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta, iscritte rispettivamente ai sensi della legge n. 448 del 2001, del d.l. n. 185 del 2008 e del d.l. n. 104 del 2020, già presenti nel bilancio 2023 della scissa. La seconda riserva si riferisce a un fabbricato assegnato alla beneficiaria; la terza a macchinari e attrezzature rimasti alla scissa. Secondo l'istante, la scissione costituisce una trasformazione omogenea regressiva implicita: ne seguirebbero l'applicazione degli artt. 5 e 6 del DM 27 giugno 2025, la libera prelevabilità delle riserve affrancate e l'esclusione della presunzione dell'art. 47, comma 1, del TUIR. L'istante aveva esercitato l'opzione in dichiarazione, ma aveva rinviato il versamento della prima rata all'esito dell'interpello.

L'Agenzia premette che il parere è limitato all'interpretazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 192 del 2024 e non riguarda la rilevazione e la quantificazione dei saldi attivi di rivalutazione né il rispetto delle condizioni stabilite dalle singole leggi di rivalutazione. Richiama poi l'art. 173, comma 15, del TUIR, che considera la scissa come trasformata per la quota di patrimonio netto trasferita a una beneficiaria non soggetta all'IRES, e il comma 9 dello stesso articolo sulla ricostituzione delle riserve. Poiché, in base a quanto rappresentato dall'istante, i periodi di sorveglianza erano decorsi (per la riserva più recente si è concluso il 31 dicembre 2023), non sussiste più alcun collegamento tra le vicende dei beni rivalutati e il trattamento delle riserve. È quindi corretta la ricostituzione in proporzione al patrimonio netto contabile attribuito, per tutte le riserve indicate (tra queste anche la riserva ex d.l. n. 104 del 2020, relativa a beni che, secondo l'istante, non sono stati assegnati alla beneficiaria). Le riserve, presenti in entrambi i bilanci, soddisfano il requisito dell'art. 14, comma 1.

Quanto al trattamento degli importi affrancati, l'Agenzia applica l'art. 5 del DM in combinato disposto con l'art. 6 e richiama la relazione illustrativa. Per le riserve di utili l'affrancamento comporta l'imputazione per trasparenza ai soci con incremento del costo fiscale della partecipazione, senza tassazione personale, perché l'obbligazione tributaria si estingue con l'imposta sostitutiva. Per le riserve di capitale il costo si riduce soltanto al momento della distribuzione. In forza dell'art. 6, comma 3, le riserve si considerano formate in capo alla beneficiaria: la loro distribuzione non sconta ulteriore tassazione e non opera la presunzione dell'art. 47, comma 1, che resta però applicabile alle riserve di utili accantonate prima della scissione. Infine, poiché l'opzione si perfeziona con l'indicazione in dichiarazione (art. 4, comma 1, del DM) e l'omesso versamento non incide sul perfezionamento, l'istante può regolarizzare il versamento con il ravvedimento operoso, applicando la sanzione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 con le riduzioni dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, se non vi sono elementi preclusivi, e utilizzando il codice tributo 1867 istituito con la risoluzione n. 35/E del 2025.

4. LA PRASSI PRECEDENTE

La risposta si fonda anzitutto sulla circolare n. 98 del 2000 (paragrafo 1.5.9). Secondo questa circolare, i fondi di rivalutazione monetaria si attribuiscono alle beneficiarie, secondo la regola generale, in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile; il regime del secondo periodo del comma 9 opera soltanto quando la sospensione d'imposta è legata anche alle vicende degli elementi a fronte dei quali i fondi erano stati costituiti. Il documento richiama poi la risposta n. 97 del 2020, secondo cui, spirato il periodo di sorveglianza, il realizzo del bene rivalutato non fa venir meno gli effetti fiscali della rivalutazione e la sorte della riserva dipende soltanto dagli eventi che la riguardano. Richiama infine la risoluzione n. 98/E/2017, resa in tema di scissione asimmetrica prodromica all'assegnazione agevolata, per il passaggio secondo cui, decorso il periodo di sorveglianza, la ripartizione delle riserve segue il criterio generale del primo periodo del comma 9. La risposta richia-

ma questi chiarimenti e non dichiara di discostarsene.

Le circolari n. 49/E del 2004 e n. 33/E del 2005 sono invocate dall'istante a sostegno dell'esclusione della presunzione dell'art. 47, comma 1. L'Agenzia condivide la conclusione, ma la motiva con l'art. 6, comma 3, del DM 27 giugno 2025 e non si sofferma su quelle circolari: secondo la redazione, l'esito poggia sulla disciplina attuativa dell'affrancamento più che sulla prassi invocata. La risoluzione n. 35/E del 2025 è richiamata soltanto per il codice tributo.

5. LA PRASSI IN GIUDIZIO

Nelle pronunce del corpus l'art. 14 del d.lgs. n. 192 del 2024 e le disposizioni del DM 27 giugno 2025 non risultano esaminati. Gli artt. 47 e 173 del TUIR e i documenti di prassi richiamati ricorrono soltanto per profili diversi da quello affrontato dalla risposta, sul quale non risultano decisioni. Le pronunce di legittimità che si sono distinte dalla risoluzione n. 98/E/2017 lo hanno fatto in base alla valutazione dell'uso abusivo della scissione nel caso concreto, e non sul criterio di ripartizione delle riserve decorso il periodo di sorveglianza, per il quale la risoluzione è ora richiamata.

Pubblicato il 4 novembre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.