

Risposta n. 50/2026

***OGGETTO: Articolo 17-bis, comma 5, decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 –
Scissione mediante scorporo di società ex art. 2506.1 c.c.***

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

QUESITO

La società ALFA, di seguito istante, espone quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta di essere «*stata costituita il [...] 2025 mediante scissione con scorporo dalla società BETA (ora GAMMA). La scissa ha assunto il ruolo di holding del gruppo d'impresa esercendo anche attività immobiliare e la beneficiaria continua l'attività di costruzione e commercio all'ingrosso nonché installazione e riparazione d'impianti di refrigerazione, condizionamento e riscaldamento in genere, che veniva svolta dalla scissa sin dalla sua costituzione in data [...] 1997*».

A fronte dell'intervenuta scissione, la società chiede chiarimenti in ordine all'applicazione della normativa relativa alle semplificazioni documentali nei rapporti tra committenti ed imprese appaltatrici in materia di ritenute ai dipendenti presso queste ultime, disciplinate dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In proposito, l'istante precisa che *«[f]ormalmente la società ALFA è una società di nuova costituzione in quanto l'atto costitutivo è stato iscritto al Registro Imprese in data [...] 2025, quindi non può richiedere il rilascio del DURF all'Agenzia delle Entrate non avendo il requisito del triennio di attività pregressa; di fatto però l'attività qui in esame è esercitata continuativamente da 28 anni. [...]*

L'impossibilità di richiedere il DURF porta con sé lo svantaggio di non poter usufruire dell'istituto della compensazione per il versamento delle ritenute di natura erariale effettuate sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, cosa che invece poteva essere fatta da BETA pre-scissione».

Ciò posto, dopo aver richiamato alcuni documenti di prassi relativi all'applicazione dei principi di neutralità fiscale e di continuità nell'ambito delle operazioni di scissione, l'istante rileva che *«l'Agenzia delle Entrate non si è mai espressa sulla possibilità di rilascio del DURF a società che nascono per effetto di operazioni straordinarie [...] ma che nei fatti continuano l'attività proveniente dalla società scissa».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante *«ritiene (non rientrando nella casistica di azienda "mordi e fuggi" di stampo elusivo che la norma vuole contrastare) che, per il soddisfacimento dei*

requisiti per il rilascio del DURF, nell'ambito della continuità e della neutralità dell'attività aziendale trasferita con la scissione con scorporo, non debba essere considerata al pari di una società neocostituita. Per la Società, al fine della verifica dei requisiti di cui al comma 5, dell'art. 17-bis, si ritiene debba conteggiarsi anche il pregresso esercizio dell'attività con continuità ultraventennale, quindi considerando retroattivamente anche l'operato della scissa. L'esercizio pregresso dell'attività di costruzione e commercio all'ingrosso nonché installazione e riparazione d'impianti di refrigerazione, condizionamento e riscaldamento in genere non potrà invece essere considerata in favore della società scissa che, a mezzo dell'operazione straordinaria, se ne è privata in toto intraprendendo l'attività immobiliare e di holding».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza, in capo all'istante, di eventuali requisiti richiesti dalla legge e richiamati dai documenti di prassi ai fini della spettanza di possibili benefici. Dette verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Premesso quanto sopra, occorre ricordare come l'articolo 17-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 prevede che «1. *In deroga alla disposizione di cui*

all'articolo 17, comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

2. Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, l'impresa appaltatrice o

affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

[...]

5. Gli obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, dei seguenti requisiti:

a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;

b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora

dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

6. A decorrere dalla data di applicazione della presente disposizione, la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

[...]

8. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici di cui al comma 1 del presente articolo è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti di cui al medesimo comma 1. Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Le disposizioni del presente comma non si applicano ai soggetti di cui al comma 5».

Come chiarito dalla circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, il richiamato articolo 17-bis «contiene un'articolata disciplina volta a contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, di ritenute fiscali, nonché l'utilizzo della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori [...] prevedendo nuovi adempimenti, a

carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati [...].

La relazione illustrativa al comma 3 dell'articolo 4 ha descritto il fenomeno che si intende contrastare, consistente nell'omesso versamento dell'IVA e nell'utilizzo di crediti falsi, soprattutto IVA, per il pagamento (con il meccanismo della compensazione regolato dall'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997) delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali o assistenziali sui redditi da lavoro dipendente. [...]

L'appaltatore (s.r.l. e/o cooperativa) - continua la relazione illustrativa - omette sistematicamente i versamenti IVA (o determina l'azzeramento del debito IVA a seguito di utilizzo di fatture false), a fronte della detrazione dell'imposta da parte del committente e/o della società consortile, concretizzando il c.d. salto d'imposta. Il più delle volte tali condotte si accompagnano a violazioni di natura giuslavoristica, quali appalti illeciti derivanti da mera somministrazione di manodopera.

Attraverso le forme di evasione sopra descritte - conclude la relazione illustrativa - gli appaltatori ottengono risparmi fiscali per mezzo dei quali riescono a offrire i propri servizi a prezzi competitivi, violando la libera concorrenza. [...]]».

Al fine di contrastare il fenomeno appena descritto, il comma 5 della disposizione in esame introduce una serie di condizioni - identificative di un comportamento virtuoso del soggetto passivo nell'adempimento degli obblighi contributivi - che possono essere attestate dall'Amministrazione finanziaria attraverso apposito certificato di sussistenza (c.d. "DURF"), rilasciato secondo le modalità di cui al provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 febbraio 2020.

In riferimento all'operazione straordinaria di scissione mediante scorporo, si rammenta che l'articolo 2506.1 del codice civile - introdotto dall'articolo 51, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19 e modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera a), decreto legislativo 19 giugno 2025, n. 88 - dispone, al comma 1, che «*Con la scissione mediante scorporo una società assegna l'intero suo patrimonio o parte di esso a una o più società preesistenti o di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote*».

Si tratta di una scissione parziale, mediante la quale si determina l'assegnazione:

- di una parte del patrimonio della scissa a una o più società di nuova costituzione o preesistenti;
- delle partecipazioni al capitale di tali società alla stessa scissa e non ai suoi soci, come invece avviene nelle scissioni "tradizionali", disciplinate dall'articolo 2506 c.c..

L'operazione di scissione, pertanto, conduce ad una frammentazione del complesso di beni e rapporti giuridici facenti capo alla società scissa senza che quest'ultima si estingua. La conseguenza è che le società beneficiarie - destinatarie di una quota del patrimonio della scissa - subentrano nelle posizioni giuridiche di quest'ultima solo ed unicamente in relazione alla quota ricevuta.

Le implicazioni fiscali della scissione sono delineate dall'articolo 173 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), il cui comma 4 disciplina gli effetti dell'operazione straordinaria sugli obblighi e i diritti delle società interessate.

In proposito, ai fini del presente interpello, occorre rammentare che il richiamato articolo 173 del TUIR è stato oggetto di recenti modifiche proprio al fine di adeguare la normativa fiscale alla disciplina civilistica della scissione mediante scorporo.

Nello specifico, in seguito alle modifiche recate dall'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, l'attuale comma 4 dell'articolo 173 del TUIR prevede che *«Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, quali risultanti al termine dell'ultimo periodo d'imposta della società scissa chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile, escluse le eccedenze d'imposta utilizzabili in compensazione, anche ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e i crediti di imposta chiesti a rimborso, di natura diversa da quella agevolativa, e i relativi obblighi strumentali della società scissa sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattasi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari».*

In proposito, la relazione illustrativa allo schema di d.lgs. ha evidenziato che *«[...] in merito all'applicazione del criterio di ripartizione proporzionale di cui all'art. 173, comma 4, del TUIR, [...] nel novero delle posizioni soggettive cui si applica tale criterio non rientrano i crediti di imposta chiesti a rimborso (di natura diversa da quella agevolativa) o le eccedenze delle stesse imposte a credito suscettibili di compensazione, anche mediante il modello F24, di cui risulti titolare la società scissa. Infatti, una*

disposizione in senso contrario, nell'ambito delle operazioni di scissione ex art. 2506.1 del codice civile, avrebbe comportato l'attribuzione dei crediti e delle eccedenze d'imposta a credito pro quota alla beneficiaria di nuova costituzione, con la conseguenza che la società scissa sarebbe stata tenuta in ogni caso a "convertirli", nella medesima proporzione, in partecipazioni; il che avrebbe costituito ostacolo all'attuazione delle scissioni con scorporo».

Il medesimo articolo 16 del d.lgs. 192 del 2024 ha altresì inserito nell'articolo 173 TUIR, tra gli altri, il comma 15-ter (ulteriormente modificato dal decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192), il quale dispone che *«Alla scissione di cui all'articolo 2506.1 del codice civile si applicano le disposizioni del presente articolo, con esclusione dei commi 3, 7, 9 e 10 come di seguito integrate:*

a) la società scissa assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività oggetto di scorporo, anche se non configurano un'azienda, rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile;

b) le attività e passività oggetto di scorporo, compreso l'avviamento se lo scorporo ha a oggetto un'azienda, assumono in capo alle società beneficiarie il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile;

c) le attività e passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalle società beneficiarie anche per il periodo di possesso della società scissa; ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla società scissa si tiene conto anche del periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo;

d) se lo scorporo ha ad oggetto:

1) un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda;

2) partecipazioni aventi i requisiti per l'esenzione di cui all'articolo 87, senza considerare quello di cui al comma 1, lettera a), del medesimo articolo 87, le partecipazioni ricevute in cambio dalla scissa si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e conservano il periodo di possesso delle partecipazioni oggetto di scorporo;

3) beni, attività o passività che non costituiscono aziende o partecipazioni prive dei requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere c) e d), le partecipazioni ricevute dalla società scissa sono ammesse al regime di esenzione di cui all'articolo 87 se e quando maturano i relativi requisiti;

e) ai fini dell'applicazione del comma 4, il valore netto contabile delle attività e passività oggetto di scorporo deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa quale risultante alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile;[...]]».

Con le recenti modifiche, dunque, a fronte della generale applicabilità del citato comma 4 dell'articolo 173 TUIR - e, quindi, dell'astratto passaggio delle posizioni soggettive della società scissa in capo alle beneficiarie - il legislatore è intervenuto in maniera puntuale per regolamentare tali posizioni giuridiche nell'ambito dell'operazione straordinaria con scorporo.

Pertanto, dovendo fare applicazione di tali regole al quesito oggetto del presente interpello, si ritiene che:

- gli interventi puntuali del legislatore sull'articolo 173 del TUIR appaiono tali da impedire una interpretazione estensiva del «*principio di continuità e neutralità*» fino a ricomprendervi il periodo di svolgimento dell'attività economica intesa nel suo complesso (e in quanto tale insuscettibile di riparto tra i soggetti coinvolti);

- le condizioni di cui al comma 5 dell'articolo 17-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997 rappresentano un presupposto specifico richiesto da una norma speciale, la cui finalità antielusiva impedisce una diversa interpretazione. In proposito si rammenta che secondo la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cassazione, S.U., ordinanza n. 11373 del 2015 e le decisioni della Corte Costituzionale ivi richiamate), «*a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario [...] in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso.*

Tale principio non può non riverberarsi su tutte le norme lato sensu tributarie, anche quelle strumentali, ivi comprese quelle che regolano limiti, termini e poteri delle parti del rapporto tributario e, a fortiori, quelle prevedenti deroghe ad essi» (cfr. Cassazione, S.U., sentenza n. 18574 del 2016).

Ne consegue che, in mancanza di una espressa previsione di legge in tal senso, non è possibile riconoscere alla società istante - al fine di beneficiare della compensazione

di cui all'articolo 17-*bis*, comma 5 del d.lgs. 241 del 1997 - il triennio di attività commerciale maturato in capo alla scissa per effetto della scissione con scorporo.

La soluzione ipotizzata dall'istante non è, in conclusione, condivisibile.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**