

## **Credito per imprese non energivore: il criterio di ripartizione del credito in caso di scissione**

Nota Redazionale

Con la [risposta a interpello n. 48 del 22 febbraio 2024](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che taluni crediti d'imposta da investimenti agevolati – tra cui il credito per acquisto di energia elettrica ex articolo 3, d.l. n. 21/2022 (di seguito **“Credito per le imprese non energivore”**) – debbano essere oggetto di ripartizione, in sede di scissione, secondo la volontà delle parti, in quanto non rientrano tra le “posizioni soggettive” per le quali si rende necessaria l'applicazione dei criteri di cui al comma 4 dell'art. 173 del TUIR.

In particolare, la questione oggetto della citata risposta riguarda una società quotata all'Euronext Growth Milan di Borsa Italiana S.p.A., la quale solleva un dubbio interpretativo concernente i criteri di attribuzione di taluni crediti d'imposta da investimenti agevolati nell'ambito di una operazione di scissione resa al fine di trasferire il ramo immobiliare ad una società beneficiaria.

Ed invero, ai sensi della disposizione di cui all'**articolo 173**, cit.:

*“[d]alla 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, e i relativi obblighi strumentali 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 trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari”.*

In altri termini, detta disposizione prevede che le posizioni soggettive della società scissa siano attribuite in base al patrimonio netto ripartito fra scissa e beneficiaria, salvo che si tratti di posizioni connesse specificamente o per insiemi a determinati elementi del patrimonio, nel qual caso seguono i medesimi.

Pertanto, al fine di stabilire il corretto criterio di attribuzione di ciascun singolo credito è necessario verificare se gli stessi si qualificano come una “posizione soggettiva” ai sensi dell'articolo 173 cit. e, quindi, siano ripartibili secondo i criteri ivi indicati:

- in caso affermativo – e cioè se i crediti d'imposta in questione si qualificano come "posizioni soggettive" – si applica il criterio di ripartizione stabilito dalla norma stessa, ossia in proporzione al patrimonio netto contabile rimasto alla scissa e trasferito alla/e beneficiaria/e (criterio "proporzionale"), salvo specifica connessione fra la posizione soggettiva ed i corrispondenti elementi patrimoniali trasferiti (criterio "analitico");
- qualora, invece, i crediti d'imposta non siano riconducibili tra "posizioni soggettive", essi dovranno ritenersi liberamente disponibili dalle parti, secondo quanto stabilito nel progetto di scissione.

Tuttavia, non si rinviene una specifica definizione di "posizione soggettiva" al di fuori di quella richiamata dall'AdE nella risoluzione n. 91/E del 19 marzo 2002, secondo la quale si possono definire tali tutte quelle situazioni giuridiche che influiscono sul calcolo del reddito imponibile.

Sul punto, nella stessa risoluzione è stato chiarito che il legislatore – usando tale generica espressione (per l'appunto "posizioni soggettive") – ha indubbiamente inteso ricomprendere, entro la sfera di applicazione della norma, **"ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i crediti e i debiti d'imposta di questa società, ma anche tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d'imposta successivi alla scissione"**.

Tutto quanto premesso, con particolare riferimento al **Credito per le imprese non energivore**, il legislatore (art. 3, d.l. n. 21/2022) ha previsto il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica da imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 (c.d. imprese "non energivore"). Si tratta, invero, di una misura adottata per contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale.

A tal riguardo, con la risoluzione in commento, l'Agenzia ha ritenuto estendibili le considerazioni espresse in merito al Credito R&S 2013 secondo cui quest'ultimo non sarebbe riconducibile tra le "posizioni soggettive" per le seguenti motivazioni:

- **non vi è una specifica disposizione che comporta la rideterminazione del**

**credito d'imposta** per effetto della scissione; pertanto – come chiarito dalla ris. n. 143/E/2003 in relazione al credito d'imposta investimenti aree svantaggiate – il credito d'imposta può “non necessariamente” essere mantenuto in capo alla scissa;

- tale credito – essendo puntualmente quantificato e spettante – rappresenta un **autonomo elemento del patrimonio della scissa** che, come tale, è idoneo a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti (ris. n. 22/E/2006);
- la disciplina agevolativa si caratterizza per la sua **sostanziale autonomia** rispetto alla ordinaria disciplina di determinazione del reddito; ciò in quanto si tratta di crediti che sono utilizzabili esclusivamente in compensazione e pertanto **non incidono sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito imponibile e delle imposte.**

Ed invero, comunemente a quanto evidenziato con riferimento al Credito R&S 2013, anche per il Credito **per le imprese non energivore**:

- non vi sono disposizioni che prevedano una rideterminazione dello stesso credito in caso di operazioni di scissione;
- le modalità di quantificazione sono **puntualmente determinate** ai sensi del co. 1 dello stesso art. 3 cit., secondo cui *“è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 12 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019”*.
- il legislatore ha previsto **l'utilizzo esclusivamente in compensazione** del credito d'imposta e che lo stesso non concorra alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 3, co. 2).

Pertanto – secondo il parere espresso dall'A.f. – anche il Credito per le imprese non energivore non sarebbe riconducibile tra le “posizioni soggettive” ex articolo 173, comma 4

del Tuir, poiché rappresenta un elemento autonomo del patrimonio della scissa e quindi dovrebbe seguire i criteri di ripartizione tra scissa e beneficiaria/e, come stabilito dalle parti nel progetto di scissione predisposto ai sensi dell'articolo 2506-bis del codice civile. Di talché, laddove nell'ambito della scissione non è stata prevista alcuna ripartizione del credito, quest'ultimo si deve ritenere rimasto in capo alla scissa.