

## **Crediti fiscali - Qualificazione come posizioni soggettive in caso di scissione (circ. Assonime 20.6.2024 n. 12)**

Nota Redazionale

Nella Circolare n. 12/2024 (par. 2.4), Assonime analizza il tema della ripartizione delle posizioni fiscali soggettive in caso di scissione societaria, commentando la risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 48 del 22 febbraio 2024.

In particolare, con la citata risposta, l'AdE ha concluso che i crediti d'imposta considerati (i.e. Credito R&S 2019, Credito R&S 2013, Credito società benefit, Credito non energivore, Credito investimenti pubblicitari e Credito sanificazione) non rientrano tra le posizioni fiscali soggettive regolate dall'art. 173, co. 4, TUIR, in quanto rappresentano un autonomo elemento del patrimonio della scissa e, come tali, gli stessi devono essere ripartiti in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti.

Ed invero, suddetto documento di prassi analizza l'applicazione dell'art. 173, co. 4, TUIR, secondo cui:

*"4. 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, 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."*

L'art. 173, cit, regola, infatti, la suddivisione delle posizioni fiscali tra le società coinvolte in operazioni straordinarie, distinguendo tra i criteri proporzionali e analitici. In altri termini, l'art. 173, comma 4, del TUIR stabilisce che le posizioni fiscali soggettive della società scissa siano suddivise tra la scissa e le beneficiarie in proporzione al patrimonio netto trasferito, salvo che tali posizioni siano specificamente correlate a elementi del patrimonio scisso; in quest'ultimo caso, tali posizioni seguono i beni o diritti cui si riferiscono, secondo il criterio analitico.

Ed invero, i crediti fiscali non sono tradizionalmente considerati beni materiali o diritti

patrimoniali, ma rientrano tra le posizioni soggettive fiscali, che comprendono diritti e obblighi legati al regime tributario del soggetto giuridico. Da ciò si ricava, che, nel contesto di una scissione, tali crediti devono essere ripartiti tra la società originaria (scissa) e le società beneficiarie in modo da garantire la continuità economica e giuridica, seguendo i criteri stabiliti dall'art. 173 del TUIR.

Di talché l'Agenzia ha affermato che i crediti d'imposta considerati possono essere liberamente attribuiti tra le società coinvolte sulla base delle scelte negoziali espresse nel progetto di scissione, per due principali ragioni:

1. **Estraneità alla determinazione del reddito imponibile:** i crediti d'imposta analizzati non incidono sulla determinazione del reddito imponibile o delle imposte riferite alle società coinvolte nella scissione;
2. **Definitività del credito:** tali crediti sono già specifici e consolidati al momento della scissione, non essendo subordinati a ulteriori condizioni o eventi futuri (come clausole di *recapture*).

La risposta dell'AdE evidenzia dunque l'importanza di una chiara definizione dei criteri di attribuzione nel progetto di scissione; considerato che – laddove i crediti fiscali non rientrino tra le posizioni soggettive – la loro ripartizione dipende esclusivamente dalle scelte negoziali, purché rispettino le regole generali sulla ripartizione del patrimonio aziendale.

Tale soluzione, tra l'altro, risulta del tutto coerente con le indicazioni del Codice Civile secondo cui le parti possono disporre degli asset del compendio aziendale oggetto di scissione. Ed infatti, ai sensi l'art. 2506-*bis* del Codice Civile prevede che:

*“L'organo amministrativo delle società partecipanti alla scissione redige un progetto dal quale devono risultare i dati indicati nel primo comma dell'articolo [2501 ter](#) ed inoltre l'esatta descrizione degli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie e dell'eventuale conguaglio in danaro.*

*Se la destinazione di un elemento dell'attivo non è desumibile dal progetto, esso, nell'ipotesi di assegnazione dell'intero patrimonio della società scissa, è ripartito tra le società beneficiarie in proporzione della quota del patrimonio netto assegnato a ciascuna di esse, così come valutato ai fini della determinazione del rapporto di cambio; se l'assegnazione del patrimonio della società è solo parziale, tale elemento*

*rimane in capo alla società trasferente.”.*

Ebbene, nel commentare la suddetta risposta dell'AdE, Assonime concorda nel ritenere che detti crediti d'imposta non incidano sulla determinazione del reddito imponibile e delle imposte delle società coinvolte nella scissione; ciò in quanto essi sono già quantificati al momento della scissione e le relative discipline non prevedono clausole di *recapture* che possano rideterminare o limitare il credito in determinate circostanze.

A tal proposito, a parere di Assonime, la risposta n. 48 del 2024 conferma la tesi secondo cui i crediti fiscali già consolidati in capo alla società scissa e non influenzati da eventi futuri non devono essere qualificati come posizioni soggettive da ripartire; di conseguenza, la loro attribuzione può essere liberamente determinata dalle parti coinvolte nell'operazione. Questo chiarimento rappresenta un passo importante per delineare i confini della normativa fiscale in relazione alle operazioni straordinarie, consentendo una maggiore libertà negoziale alle parti coinvolte.

Al contempo, Assonime evidenzia che questa interpretazione è in linea con precedenti documenti di prassi, laddove l'Amministrazione finanziaria ha considerato posizioni soggettive solo quelle situazioni giuridiche che incidono sull'entità del reddito del soggetto destinatario dell'asset cui si riferisce la posizione (cfr. risposte nn. 91/2002 e 6+35/2020).

In particolare secondo Assonime *“Si tratta di una soluzione interpretativa che trova adeguato fondamento nella ratio della regola qui in esame che è quella, per l'appunto, di ripartire tra le parti coinvolte nell'operazione straordinaria di scissione solo quelle **posizioni fiscali in fieri** che possono impattare sulla determinazione delle basi imponibili o delle imposte di pertinenza di dette società.”.*

Tuttavia, la coerenza con le prassi precedenti e le implicazioni delle riforme fiscali richiedono ulteriori approfondimenti per garantire l'uniformità delle interpretazioni.

Ed infatti, Assonime evidenzia come tale soluzione interpretativa non appaia del tutto in linea con la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 368 del 2023 secondo cui rientrerebbe nel novero delle posizioni soggettive anche il credito IRAP maturato dalla scissa.

In effetti, a parere di Assonime il credito d'imposta IRAP (e di conseguenza anche quello IRES) sarebbe assimilabile a quelli oggetto della citata risposta n. 48/2024, laddove *“si tratta pur*

*sempre di una posta creditoria già specificatasi in capo alla scissa che non influenza la determinazione del reddito imponibile e delle imposte delle società coinvolte nell'operazione straordinaria."*

A tal proposito, Assonime richiama quanto previsto dalla riforma fiscale avviata dal Governo, in quanto nella bozza della relazione illustrativa del decreto legislativo che attua il secondo modulo della riforma fiscale pubblicata dalla stampa specializzata si legge che non rientrano nel novero delle posizioni fiscali soggettive di cui all'art. 173, comma 4, del TUIR i crediti d'imposta chiesti a rimborso e le eccedenze a credito che possono essere utilizzate in compensazione:

*"Per superare le incertezze interpretative, viene altresì chiarito, sempre in merito all'applicazione del criterio di ripartizione proporzionale di cui all'art. 173, comma 4, del TUIR, che 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."*

Ebbene, secondo Assonime, tali indicazioni – seppur rese con riferimento alla c.d. scissione con scorporo – esprimono un principio di carattere generale, valevole per la generalità delle operazioni di scissione parziale.

Ciò proverebbe che la norma fiscale riguarda esclusivamente quelle poste in grado di impattare sulla determinazione del reddito o delle imposte di pertinenza delle società coinvolte nell'operazione straordinaria e che, di converso, gli altri asset fiscali già specificatesi in capo alla scissa circolano in base alle regole stabilite dalle parti.