

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La ripartizione delle detrazioni energetiche nell'operazione di scissione

di **Ennio Vial**



L'[articolo 173, comma 4, Tuir](#) prevede che *“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 sostanza, le poste che possiamo individuare come **“posizioni soggettive”** non connesse specificatamente a determinati elementi di patrimonio contabile, devono essere ripartite tra la società scissa e la beneficiaria, proporzionalmente al **patrimonio netto contabile rimasto e attribuito**.

La noma però, quando menziona il concetto di **“posizione soggettiva”**, non fornisce alcuna definizione. Nella [risoluzione 91/E/2002](#), il concetto è stato così (correttamente, ad avviso di chi scrive) **definito**:

*“Con l'utilizzo di questa più generica espressione [**posizione soggettiva**] il legislatore 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.”*

Alla luce di questa definizione, si deve ritenere che anche la **detraibilità delle spese per risparmio energetico** sia una **posizione soggettiva**.

In prima battuta pertanto, dovremmo concludere che la stessa andrebbe **ripartita in base ai patrimoni contabili**, a meno che non siamo in grado di affermare, in base al comma 4, che la stessa risulti **specificamente connessa a specifiche poste**.

Nel caso di specie, si potrebbe *prima facie* affermare che la stessa è connessa agli **immobili** e che quindi, andrebbe **interamente trasferita alla beneficiaria**.

Sul punto, tuttavia, si devono ricordare le osservazioni fatte dalla [circolare 98/E/2000](#) in reazione alle **riserve in sospensione di imposta** derivanti da **rivalutazione**. In quell'occasione l'Agenzia ha avuto modo di rilevare come, nonostante le **riserve nascano dalla rivalutazione degli immobili**, le stesse **vivono di una vita autonoma rispetto agli immobili** in quanto l'immobile potrebbe essere venduto e la riserva potrebbe rimanere in bilancio. Analogamente, la riserva potrebbe essere **distribuita** e l'immobile rimarrebbe **ordinariamente iscritto in bilancio**.

Ebbene, **dobbiamo applicare il medesimo principio alle detrazioni per il risparmio energetico**.

È fuori discussione che, sotto un profilo genetico, le stesse **nascono dagli immobili**.

Vi sono però elementi per ritenere che si tratti di una **posizione soggettiva che vive di vita autonoma rispetto all'immobile**.

Ciò in quanto, anche a prescindere dalla scissione, come indicato nella Guida sulle Agevolazioni del risparmio energetico dell'Agenzia delle Entrate di marzo 2019, *"In caso di **variazione della titolarità dell'immobile durante il periodo di godimento dell'agevolazione**, le quote di detrazione residue (non utilizzate) **possono** [non devono] essere **usufruite dal nuovo titolare**. **La detrazione non si trasferisce all'acquirente quando è usufruita dal detentore dell'immobile** (per esempio, l'inquilino o il comodatario), il quale **continua ad avere diritto al beneficio anche se viene meno la detenzione dell'immobile**".*

Le quote residue **possono**, quindi, essere utilizzate **sia da chi ha originariamente sostenuto le spese, sia da chi riceve l'immobile**.

Sostanzialmente, il collegamento con l'immobile è solo **eventuale ma non necessitato**, e ben può accadere che un immobile venga **venduto** e che le stesse **rimangano in capo al cedente**.

Affermare che si tratta, pertanto, di una **posizione soggettiva non connessa a uno specifico bene**, determinerebbe una "riqualificazione" tutto sommato analoga all'eccedenza delle manutenzioni ordinarie.

Dette eccedenze non seguono i cespiti ma **vengono ripartite in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito post scissione**. Questo accade perché *"i costi in parola sostenuti in un determinato esercizio sono da ritenersi **fiscalmente svincolati dai singoli beni ai quali ineriscono dovendo fare riferimento**" (Nota n. 9/826 del 20 settembre 1980).*

Sulla stessa scia, del resto, si collocava anche la **posizione soggettiva connessa alle spese di rappresentanza relative ai 4/15** che venivano **ripartite nel quadriennio successivo**.

Non vi era dubbio che, anche in questo caso, si avesse a che fare con una **posizione soggettiva non connessa ad alcun elemento**, in quanto, se è pur vero che avremo potuto analizzare l'attività che generava questa spesa, che è per certo quella operativa e non quella immobiliare, **fino al 2007 la stessa veniva comunque ripartita in base ai patrimoni contabili**.

In altri casi, la **posizione soggettiva è stata ritenuta, invece, collegata a specifici elementi**.

Ad esempio, è ritenuta collegata al “**debito vs. amministratore**” la posizione soggettiva connessa alla **soggettività del compenso**. A favore di questa impostazione, tuttavia, si pongono anche ragioni di ordine pratico operativo: se il **debito verso l'amministratore è attribuito alla beneficiaria**, non si può pensare di ammetterne la **deducibilità in capo alla scissa** in quanto la stessa **dovrebbe ricevere informazioni dalla beneficiaria circa il momento in cui avviene il pagamento**, informazione che la beneficiaria non è tenuta a fornire.

Nel caso delle **detrazioni** invece, si tratta di un **ammontare che viene riportato in dichiarazione dei redditi in modo asettico, proprio come le eccedenze del 5% o le eccedenze rateizzate**.