

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione e il riporto delle perdite fiscali

di **Ennio Vial**



Come noto l'[articolo 84 Tuir](#) ammette, in capo alle società, l'utilizzo di **perdite pregresse** nei **limiti dell'80%**, a **riduzione del reddito imponibile**.

Peraltro, **nei primi tre esercizi di attività**, e sempreché le stesse siano riferibili allo svolgimento di un'**effettiva nuova attività produttiva**, le **perdite sono riportabili senza limiti di tempo ed in misura piena**.

È lecito chiedersi cosa accade se una **società con perdite pregresse** iscritte a bilancio deve procedere con un'**operazione di scissione**.

Nell'**operazione di scissione**, infatti, la lettura dell'[articolo 84 Tuir](#), va combinata con quanto previsto dall'[articolo 173](#), che, al **comma 10**, stabilisce che *“alle **perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione**, si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le **disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate** e alle beneficiarie quelle riguardanti la **società risultante dalla fusione o incorporante** (...)”*.

In base al [comma 7](#) dell'[articolo 172 Tuir](#), *“le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la **società incorporante**, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante **per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto** quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla **situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater cod. civ.** senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un **ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica**, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'[articolo 2425 cod. civ.](#), **superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori”**”*.

Di fatto, pertanto, **nell'operazione di scissione** ci si comporta secondo le regole proprie della **fusione**.

Ipotizzando che la scissa abbia **maturato perdite negli esercizi pregressi**, la prima questione riguarda la **ripartizione delle perdite fiscali**. Le stesse, infatti, andranno ripartite **in proporzione al patrimonio contabile** che rimane in capo alla scissa o che verrà attribuito alla beneficiaria.

Inoltre, le **perdite trasferibili non possono eccedere la proporzione di patrimonio contabile attribuito alla beneficiaria**. La seconda osservazione riguarda il **test di vitalità**, che si basa sul **confronto con una media dei due esercizi anteriori** a quello precedente la delibera di scissione, rispetto la media dell'esercizio precedente la delibera.

La media di riferimento è relativa ai **costi per il personale e i ricavi dell'attività caratteristica**.

Come, infatti, prevede il [comma 7](#) dell'**articolo 172**, detto test è superato, e pertanto le perdite diventano riportabili laddove sia dimostrato che:

- i **ricavi dell'esercizio anteriore alla delibera della scissione siano almeno pari al 40% della media dei due esercizi precedenti**,
- i **costi del personale dell'esercizio anteriore alla delibera della scissione siano almeno pari al 40% della media dei due esercizi precedenti**.

Sostanzialmente quindi, una volta soddisfatti questi **due requisiti**, si ritiene superato anche il **test di vitalità**.

La [circolare 9/E/2010](#) e la [risoluzione 168/E/2009](#) hanno avuto modo di chiarire che i **test del patrimonio netto** e della **vitalità** non trovano applicazione nei seguenti casi:

- in relazione alla **società scissa** in qualsiasi caso;
- in capo alla società beneficiaria **neocostituita**.

I test operano, nel caso della scissione, **solamente in capo ad una beneficiaria** qualora la stessa sia **preesistente alla scissione**: è infatti questo l'**unico caso in cui può palesarsi la compensazione intersoggettiva** delle perdite ed il **commercio di bare fiscali**.