

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale della consolidante e destinazione delle perdite fiscali

di Fabio Landuzzi



Nel caso di **scissione parziale** di una società che ha optato, in qualità di **consolidante**, per il regime del **consolidato fiscale** ex [articoli 117](#) e ss., in cui la *fiscal unit* ha maturato **perdite fiscali** in vigenza dell'opzione per la tassazione di gruppo, si pone la necessità di **coordinare due norme** concorrenti:

- la prima, riferita alla **scissione societaria in generale**, rappresentata nel caso di specie dal comma 4 dell'[articolo 173 Tuir](#), e relativo alla **attribuzione delle posizioni soggettive** non connesse ad un elemento patrimoniale specifico che segue un **criterio di proporzionalità** rispetto al patrimonio netto contabile allocato alla società beneficiaria, criterio che si applica senza dubbio al caso delle perdite fiscali pregresse;
- la seconda, specificamente riferita alla **disciplina del consolidato fiscale**, rappresentata dall'articolo 11, comma 6, D.M. 01.03.2018, ai sensi del quale la **scissione parziale della consolidante non modifica** gli effetti derivanti dall'opzione alla **tassazione di gruppo** da parte della scissa, principio che l'Amministrazione Finanziaria ha interpretato, nel caso specifico della destinazione delle perdite fiscali della scissa, ritenendo che in forza del **generale principio dello spossessamento degli imponibili** realizzati nei periodi di vigenza dell'opzione dai diversi soggetti partecipanti, in favore della *fiscal unit*, anche le **perdite realizzate dalla scissa** in vigenza dell'opzione **rimangono nella esclusiva titolarità della fiscal unit** (circolare 9/2010).

Da tale combinazione, deriva perciò che la **scissione parziale della consolidante**, non determinando di per sé una causa di **interruzione del consolidato fiscale**, non produce un effetto di allocazione delle perdite fiscali maturate in pendenza di opzione di tassazione di gruppo, le quali **permangono per intero nella disponibilità della fiscal unit**, a prescindere dal fatto che siano state realizzate dalla scissa o da altre partecipate, e quand'anche la beneficiaria sia di nuova costituzione.

Solo le **perdite fiscali** maturate dalla scissa **ante opzione** saranno oggetto di **trasferimento alla beneficiaria** secondo il criterio proporzionale.

Analogamente, si avrà l'allocazione delle perdite fiscali della scissa, anche maturate in vigenza di opzione, se l'operazione determina **interruzione anticipata del regime di consolidato** fiscale.

Questa chiara indicazione ha trovato di recente una **contrastante decisione della Corte di Cassazione** nell'ordinanza n. 3591/2023 in cui la Suprema Corte ha sposato la tesi diversa della **prevalenza**, da una parte, del principio generale di cui all'[articolo 173, comma 4, del Tuir](#) e, dall'altra parte, della **volontà espressa dalle parti** in occasione dell'esercizio di opzione per il consolidato fiscale ai sensi dell'articolo 13, comma 8, D.M. 09.06.2004, vedendo così a ritenere che, anche in caso di **scissione parziale della consolidante** in vigenza del regime di tassazione di gruppo, le **perdite della scissa** si rendano **trasferibili alla beneficiaria neocostituita** secondo il **criterio di proporzionalità**.

In altre parole, secondo i giudici della Suprema Corte, la scissione, seppure non faccia interrompere l'opzione per la tassazione di gruppo, fa sì che la beneficiaria abbia titolo per ricevere la **quota parte delle perdite fiscali** accumulate dalla scissa come consolidante (e quindi dalla *fiscal unit*) in vigenza di opzione.

Si tratta evidentemente di una posizione, a quanto ci risulta isolata, quantomeno sinora, che desta **perplexità** poiché sembra dare **prevalenza ad una norma generale** (sulla scissione in quanto tale) rispetto a quella speciale (sul consolidato fiscale e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nel suo contesto).

È pur vero che nel caso trattato dalla Cassazione, e cassato con rinvio alla decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, i requisiti di **permanenza nel consolidato** sono poi **venuti meno per la società beneficiaria** solo alcuni mesi dopo la scissione, mentre sono rimasti in vita per la società scissa, ovviamente con altre società, che ha continuato ad operare come consolidante della *fiscal unit*.

Pertanto, rispetto al principio della continuità dell'opzione in presenza di una scissione parziale della consolidante, i giudici potrebbero aver **valorizzato maggiormente** nel caso di specie **l'avvenuta interruzione della tassazione di gruppo** prima del compimento del triennio, anche se ciò dovrebbe essere in realtà visto come **fenomeno a se stante** rispetto alla scissione e perciò disciplinato *ad hoc* come l'evento di innesco della disciplina allocativa delle perdite fiscali della *fiscal unit*, in quanto fattispecie appunto di **interruzione anticipata dell'opzione**, e nient'affatto collegata quale **effetto diretto della scissione parziale** della consolidante.