

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale: i crediti Ires e Irap sono posizioni soggettive da ripartire?

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi, Giuseppe Stagnoli

Nella recente [risposta ad interpello n. 368/2023](#), pubblicata lo scorso 4 luglio, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della destinazione del **credito Irap** esistente in capo ad una società coinvolta in due distinte **scissioni parziali**.

In particolare, l'istante – **società scissa** – vantava, alla data di decorrenza degli effetti delle due scissioni, un credito Irap – generatosi, per la maggior parte del suo ammontare, da pregresse eccedenze di acconti, e, per la minor parte, da una precedente operazione di fusione per incorporazione – interamente **rimasto nella sua disponibilità** a seguito dell'operazione straordinaria, non avendo proceduto alla sua ripartizione in coerenza con quanto era stato stabilito dai **progetti di scissione**.

In sede di interpello ha quindi chiesto conferma all'Amministrazione finanziaria della correttezza del suo operato, ritenendo che il credito Irap non rientrasse tra le “**posizioni soggettive**” di cui all'[articolo 173, comma 4, del Tuir](#) e potesse, pertanto, essere attribuito (*rectius*, non attribuito) in coerenza alle pattuizioni formalizzate nei due progetti di scissione; in alternativa a tale soluzione, riteneva che la suddivisione dovesse avvenire, al più, sulla base dell'**afferenza ai diversi rami d'azienda trasferiti**.

L'**Agenzia delle Entrate**, non concordando con la soluzione proposta dalla società istante, ha **valutato il credito Irap** (ma le stesse conclusioni possono senz'altro essere estese anche a quello Ires) quale “**posizione soggettiva**”, da ripartirsi tra le diverse società interessate dalla riorganizzazione con un **criterio proporzionale**, sulla base delle **percentuali di patrimonio netto contabile** trasferito alle beneficiarie.

Tale interpretazione, piuttosto restrittiva, lascia però spazio a **qualche perplessità e riflessione**.

Va preliminarmente ricordato come l'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), disponga, in caso di scissione parziale, la permanenza in capo alla scissa ovvero l'attribuzione alle beneficiarie delle **posizioni soggettive** e dei relativi **obblighi strumentali** “*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*”.

Per definire le “posizioni soggettive”, l'Amministrazione richiama il contenuto della [risoluzione 91/E/2002](#), secondo la quale *“con la locuzione «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”*.

In diverse occasioni, l'Amministrazione finanziaria ha fornito **esempi** circa le cennate **situazioni di “potere” e di “dovere”** che avrebbero generato un impatto sulla determinazione del reddito della società scissa qualora non fosse avvenuta l'operazione straordinaria: tra le altre, citiamo il trasferimento di **perdite fiscali**, di **interessi passivi riportabili** o di **eccedenze Ace** ([circolare 31/E/2022](#)); ma vi sono anche casi più peculiari quali il diritto di fruire di un **credito d'imposta** collegato ad un **progetto di investimento** già avviato ([risoluzione 22/E/2006](#)) o la facoltà di procedere alla **rivalutazione del valore di un immobile** ([risoluzione 91/E/2002](#)).

Il filo comune che lega tutte queste fattispecie, oltre alla possibilità di essere trasferite ai sensi dell'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), è quello di non possedere una **autonoma consistenza patrimoniale** e di non avere, pertanto, **alcuna evidenza nel bilancio della scissa** (fatta salva l'eventuale iscrizione di imposte anticipate, ove ricorrenti).

Diversamente, gli eventuali **crediti (e debiti) per imposte dirette** correnti sono elementi patrimoniali definiti: non sembrerebbe, pertanto, corretto equipararli *sic et simpliciter* alla stregua delle **altre “posizioni soggettive”** appena elencate.

Inoltre, proprio perché trattasi di poste di bilancio, la **scelta tra il mantenimento in capo alla scissa o la loro parziale o totale attribuzione** alle società beneficiarie dovrebbe essere concordata unicamente tra i **soggetti partecipanti all'operazione** e cristallizzata nel **progetto di scissione** da predisporre ai sensi dell'[articolo 2506-bis cod. civ.](#).

La **norma del Tuir** ha infatti **valenza fiscale** e, per questo motivo, oltre a regolare le **tutele erariali** e le **responsabilità** verso l'Erario delle società partecipanti, non dovrebbe interferire con la **volontà (lecita) delle parti**, le uniche titolate a decidere quali attività e passività trasferire (o non trasferire) nell'ambito di una scissione.

Peraltro, la scissione è, di norma, lo strumento utilizzato per attribuire a soggetti differenti uno o più **rami d'azienda dotati di una loro autonomia**: vengono solitamente trasferiti insieme organizzati di immobilizzazioni, rimanenze, crediti, debiti e rapporti di lavoro dipendente specificamente afferenti all'attività ceduta.

Salvo rare eccezioni, un **credito relativo alle imposte dirette**, soprattutto se sorto a causa di eccessi di versamento in acconto, **non viene attribuito** ad uno specifico **ramo d'azienda** e non è insolito che, in caso di scissione parziale, la **scissa** intenda mantenerlo interamente **nel suo patrimonio**; inoltre, il già citato [articolo 2506-bis cod. civ.](#) prescrive che, se la destinazione di un

elemento dell'attivo non è desumibile dal progetto di scissione e l'assegnazione del patrimonio della scissa è solo parziale, tale elemento rimane in capo alla società trasferente.

Non ultime, tutte le **complicazioni** di una simile soluzione, dovute al fatto che alla **data di efficacia della scissione** quel credito potrebbe essere già stato **utilizzato e consumato** dalla società scissa e quindi non essere neppure più esistente.

Infine, una doverosa **riflessione** riguarda le **possibili conseguenze** cui andrebbero incontro le società coinvolte nella scissione (e, in particolar modo, la scissa) qualora decidessero di non ripartire *pro quota* i crediti Ires e/o Irap.

Tale comportamento, legittimo dal punto di vista civilistico, potrebbe configurare **una violazione di carattere fiscale?**

Manca una sanzione direttamente applicabile alla **omessa applicazione** (peraltro, configurabile in via del tutto interpretativa) delle **previsioni di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#)**, per cui non parrebbe irrogabile né la sanzione per **dichiarazione infedele** (per indicazione di un credito superiore a quello spettante, prevista dall'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#)), né quella per (una futura) **indebita compensazione** ([articolo 13, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#)).

Peraltro, vale la pena sottolineare che, all'eventuale maggior credito indicato in dichiarazione o compensato dalla scissa, farebbe da contraltare un **minor credito spettante alla beneficiaria**: ciò, evidentemente, **senza danno alcuno** arrecato in capo all'Erario.

In conclusione, la posizione interpretativa emergente dalla risposta in commento ci pare che rischi di **ingenerare incertezza** e anche possibile **contrasto tra la regola civilistica** della scissione e l'interpretazione della **normativa fiscale**, senza obiettivamente individuare un beneficio concreto a livello di sistema e di tutela erariale.