

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La ripartizione delle posizioni soggettive nella scissione e i crediti d'imposta

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie dopo la riforma

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

La pubblicazione dell'[interpello n. 82/E/2025](#) fornisce l'occasione per approfondire il tema, tutt'altro che semplice, della **definizione di posizione soggettiva**, ai fini e per gli effetti dell'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), che in **materia di scissione** stabilisce che le **posizioni soggettive** detenute dalla società scissa vanno attribuite alla **scissa stessa ed alla beneficiaria/rie** in proporzione alle **quote di Patrimonio netto contabile** ripartito, salvo che **non si tratti di posizione soggettive** connesse ad **elementi dell'attivo**, nel qual caso andrebbero assegnate alla **società che vede trasferito quell'elemento dell'attivo**.

Tema specifico del citato Interpello è valutare se **alcuni crediti d'imposta di natura edilizia** rientrano nel **concetto di posizioni soggettive** (connesse o meno) e, quindi, in che modo **tali crediti vanno ripartiti in caso di scissione**. Partiamo subito dalla conclusione dell'Interpello: l'Agenzia delle entrate afferma che **tali crediti non rientrano nelle posizioni soggettive**, di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#) (peraltro recentemente emendato dal D.Lgs. 192/2024) e quindi, come ogni altro **elemento dell'Attivo patrimoniale**, vanno ripartiti in base a **quanto stabilito nel progetto di scissione**.

Ma che cosa si deve intendere per **posizione soggettiva**? Sul tema si è pronunciata anni fa la [risoluzione n. 91/E/2002](#) affermando che per posizioni soggettive : “... *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*”.

Quindi un **riferimento non specifico a crediti o debiti d'imposta**, ma ogni situazione di potere/dovere da cui derivano **adempimenti tributari ed effetti sulla determinazione del reddito**. Un tipico esempio di posizione soggettiva è la **perdita fiscale riportata a nuovo** o la sussistenza di una **riserva in sospensione di imposta**. Aspetto che accomuna queste ultime **due fattispecie** è che esse **non hanno una iscrizione nell'Attivo o nel Passivo patrimoniale** (le

riserve in sospensione di imposta sono iscritte nel Patrimonio netto), poiché gli **elementi iscritti nell'Attivo o nel Passivo** sono **ordinari asset patrimoniali** che vanno ripartiti in base alla decisione assunta nel progetto di scissione. Ma quest'ultima è condivisa dall'Agenzia delle entrate? È a questo punto che emerge la **contraddittoria posizione che la stessa Agenzia ha assunto nel tempo sul tema delle posizioni soggettive**. Infatti, che l'Agenzia delle entrate non concordasse con tale condivisibile tesi (le posizioni soggettive sono solo quelle che non hanno iscrizione nell'Attivo o nel Passivo patrimoniale) è emerso con chiarezza con l'[interpello n. 368/E/2023](#), con il quale dei semplici **crediti Ires o Irap per versamenti eccedenti sono stati definiti posizioni soggettive** da ripartire in base alla percentuale di Patrimonio netto contabile trasferito, nonostante **la loro presenza nell'attivo patrimoniale**.

Detto ciò, va aggiunto che, alla luce del citato [interpello n. 82/E/2025](#) va operato un **distinguo tra crediti d'imposta di natura agevolativa e crediti d'imposta**, diciamo così, ordinari. Per i primi (crediti d'imposta agevolativi) l'[interpello n. 82/E/2025](#) (e prima di esso l'[interpello n. 48/E/2024](#)) ha chiarito che sono trasferibili in **base alle norme proprie** che hanno istituito detti crediti, norme che, di regola, li definiscono non trasferibili salvo che il **trasferimento non derivi da una operazione straordinaria neutrale** che genera confusione di diritti ed obblighi delle società interessate, come accade appunto nella scissione. Ma verificandosi tale caso la ripartizione non deve avvenire necessariamente in base alla **percentuale di Patrimonio netto contabile attribuito**, bensì in base alle scelte definite nel **progetto di scissione**. Questa, dunque, la regola per il **trasferimento dei crediti d'imposta di natura edilizia**, ma non solo, poiché il principio secondo cui il riferimento va fatto la progetto di scissione vale, ad esempio, anche per Crediti Ricerca e Sviluppo, **Crediti per imprese non energivore**, **Crediti Covid per Sanificazione** ed altri ancora, insomma per i crediti agevolativi.

In questo scenario interpretativo, si inserisce la modifica introdotta dal [D.Lgs. 192/2024 \(articolo 16, lettera a\)](#) che riscrive il [comma 4 dell'articolo 173, Tuir](#), sulla base di questi assunti che diventano **elementi normativi** e non più interpretativi:

- **non sono posizioni soggettive** (né connesse, né non connesse a specifici elementi dell'attivo) di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), i **crediti d'imposta utilizzabili in compensazione** (quindi viene superato l'[interpello n. 368/E/2023](#) che aveva affermato il contrario per un credito d'imposta per Irap versata in eccedenza);
- **non sono posizioni soggettive** ex [articolo 173, comma 4, Tuir](#), i crediti d'imposta **richiesti a rimborso** (che pertanto restano ancorati al soggetto che li ha richiesti);
- **non sono posizioni soggettive i crediti di natura agevolativa** (es. Crediti edilizi), a proposito dei quali la Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2024, afferma che essi **sono ripartibili in base alle regole proprie delle norme che li hanno istituiti**, e comunque **sempre trasferibili nelle operazioni straordinarie neutrali** nelle quali si genera confusione di diritti e doveri tra le società interessate alla operazione.

Possiamo dire, in ultima analisi, che **le modifiche normative del D.Lgs. 192/2024** (per le quali non è prevista una decorrenza specifica, quindi deve intendersi che le novità si applicano dalle operazioni straordinarie che hanno effetto dal 31.12.2024, data di efficacia generale del D.Lgs.



192/2024) si avvicinano notevolmente alla **definizione di posizioni soggettive sostenuta in dottrina**, e cioè che esse sono **elementi tributari non presenti nel bilancio**, quindi, ad esempio, **perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi, ed altri**.