

**Risposta n. 368/2023**

***OGGETTO: scissione parziale – ripartizione credito IRAP – art. 173, comma 4, del TUIR***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Alfa S.p.A. (nel seguito, l'"Istante", la "Società" o anche "Alfa") è una società operante nel settore del ...

Alfa ha posto in essere due operazioni di scissione parziale, una a favore di della controllante Beta S.p.A. (nel seguito, anche "Beta") e una a favore di una società neocostituita, Gamma S.r.l. (nel seguito, anche "Gamma").

La prima scissione, con effetti civilistici, contabili fiscali a decorrere dal 25 giugno ..., ha avuto ad oggetto il trasferimento a Beta del ramo d'azienda operante nel settore...

La seconda scissione, con effetti civilistici, contabili fiscali a decorrere dal 1° luglio ..., ha avuto ad oggetto il trasferimento a Gamma di un ramo d'azienda operante nel settore...

Nell'ambito delle sopra citate scissioni, gli elementi patrimoniali esistenti nella società scissa sono stati trasferiti considerando l'attinenza di ciascun elemento al ramo d'azienda trasferito.

Ciò ha comportato l'assegnazione in favore di Beta di un patrimonio netto pari a euro ..., ovvero circa il XX% del patrimonio netto ante scissione di Alfa, e l'assegnazione in favore di Gamma di un patrimonio netto pari a euro ..., ovvero circa il XX% del patrimonio netto ante scissione di Alfa.

La società scissa ha mantenuto il restante XX% del patrimonio netto complessivo ante scissione.

Tanto precisato, l'Istante rappresenta che la scissa disponeva di un credito IRAP pari a Euro ... che - in esito alle intervenute scissioni - non è stato assegnato a nessuna delle due beneficiarie e, dunque, è rimasto nella disponibilità di Alfa.

L'Istante evidenzia come gran parte del predetto credito, nello specifico per un importo pari a euro ..., si sia originato nel periodo d'imposta ..., anno in cui la Società non era attiva nel settore in cui opera il ramo d'azienda trasferito a Gamma e, dunque, tale quota di credito, derivante in misura quasi integrale da eccedenze di acconti versati, è da imputare da imputare al ramo d'azienda trasferito a Beta.

La restante parte del credito IRAP, pari a euro ..., invece, deriva dall'incorporazione, avvenuta in data ..., della società ..., svolgente l'attività oggetto del ramo d'azienda trasferito a Gamma, e, di conseguenza, è da imputare a tale ramo d'azienda.

Con riferimento a quanto descritto, dunque, l'Istante chiede:

1. conferma che il credito IRAP sorto in capo ad Alfa ante scissione debba essere ripartito secondo le pattuizioni civilistiche formalizzate nei progetti di scissione e, pertanto, non rientri nel novero delle posizioni soggettive di cui all'art. 173, comma 4, del TUIR;

2. in caso di parere sfavorevole con riferimento al primo quesito, conferma che il credito IRAP possa essere attribuito a Beta in misura pari a euro ..., ovvero quanto imputabile al ramo d'azienda trasferito alla stessa, e a Gamma in misura pari a euro ..., ovvero quanto imputabile al ramo d'azienda trasferito alla stessa.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In risposta al primo quesito, l'Istante ritiene che il credito IRAP oggetto dell'istanza non possa qualificarsi come posizione soggettiva ai sensi dell'art. 173, comma 4, del TUIR.

Tale articolo, infatti, al fine di individuare i tratti caratteristici della disciplina delle posizioni soggettive, si limita a citare a titolo meramente esemplificativo il regime di rateizzazione delle plusvalenze patrimoniali, di cui all'art. 86, comma 4 del TUIR, indicandolo come l'unica posizione soggettiva "tipica".

A parere dell'Istante, da quanto sopra si desume una definizione di "posizione soggettiva" quale situazione di dovere che esplica i propri effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi di imposta successivi alla scissione, pur non essendo espressa nel bilancio antescissione.

Di conseguenza, andrebbero escluse tutte le situazioni di potere e dovere che non spiegano effetti nell'attività di misurazione del reddito.

Tale circostanza, secondo l'Istante, risulterebbe confermata anche da quanto chiarito con la risposta a interpello n. 635 del 2020, secondo cui *"il legislatore ha inteso ricomprendere nell'ambito oggettivo di applicazione della suddetta disposizione, ogni situazione attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette (IRES e IRAP) in capo alla scissa, ovverosia tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione"*.

Inoltre, l'Istante ritiene che una caratteristica peculiare delle posizioni soggettive in commento è quella di non essere espresse in specifiche voci di bilancio, ragione per cui non possono essere incluse nel progetto di scissione.

Alla luce delle considerazioni sopra illustrate, a parere dell'Istante, il credito d'imposta IRAP in esame non può essere qualificato quale "posizione soggettiva", da ripartire tra scissa e beneficiarie ai sensi dell'art. 173, comma 4, del TUIR e debba permanere nella piena disponibilità di Alfa, in quanto:

a) il credito risulta dalla contabilità di Alfa ante scissione e non è stato oggetto di assegnazione nell'ambito delle scissioni descritte;

b) il credito incide esclusivamente in sede di eventuale liquidazione dell'imposta e non rientra nel novero delle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione.

Con riferimento al secondo quesito, l'Istante, nel caso in cui il credito IRAP si consideri rientrante tra le posizioni soggettive di cui all'art. 173, comma 4, del TUIR,

ritiene che, ai fini dell'imputazione del credito alle società beneficiarie delle scissioni, possa essere applicato un criterio di ripartizione analitico.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi e qualificatori connessi ai quesiti rappresentati dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza, nel presupposto della veridicità, correttezza ed esaustività della rappresentazione fornita.

In particolare, la presente risposta non produce effetti né sull'applicazione del principio di neutralità fiscale di cui all'art. 173 del TUIR alle descritte operazioni di scissione, né sulla verifica dell'esistenza di fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000.

Inoltre, il presente parere non presuppone né implica alcuna valutazione sulla corretta determinazione dell'*an* e del *quantum* delle poste indicate nell'istanza, sulla ripartizione del patrimonio netto tra società scisse e beneficiarie, sulla corretta quantificazione del credito IRAP e, in generale, sugli altri profili fiscali relativi alle operazioni di scissione che esulano dai quesiti specifici posti nell'istanza di interpello.

In riferimento ai predetti aspetti resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, si ricorda che l'articolo 173, comma 4, del TUIR, stabilisce che *"dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, 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".*

Come evidenziato con la risoluzione 19 marzo 2002, n. 91/E, 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"* (enfasi aggiunta).

Nel medesimo documento di prassi, inoltre, si precisa che il criterio di riparto delle posizioni soggettive tra i soggetti partecipanti a una scissione è basato su una regola generale di ripartizione proporzionale, sulla base delle quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste per effetto della scissione.

Tale regola può essere derogata in presenza di una connessione specifica, individuale o per insiemi, fra una singola posizione soggettiva e i suoi corrispondenti elementi patrimoniali interessati dalla scissione (cfr. risposta a interpello n. 635 del 2020).

In ordine alla disciplina della circolazione dei crediti d'imposta in generale, l'amministrazione finanziaria si è più volte espressa affermando il principio per cui il trasferimento della titolarità del credito è possibile unicamente nell'ambito di operazioni regolamentate da specifiche norme che prevedono una confusione di diritti e obblighi dei

diversi soggetti giuridici interessati: ad esempio, nei casi di fusione (cfr. la Circolare del 9 maggio 2002, n. 38/E), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. la Risoluzione del 26 giugno 2003, n. 140/E) e scissione (cfr. la Risoluzione del 30 giugno 2003, n. 143/E).

Queste operazioni, che sono in "continuità civilistica" e in neutralità fiscale, coerentemente ai principi civilistici e fiscali che le regolano, determinando un subingresso dell'avente causa nella titolarità delle posizioni giuridiche del dante causa, non sono da considerare equiparabili a casi di trasferimento del credito ai fini dell'applicazione della relativa disciplina.

In considerazione di quanto precisato, il richiamo, da parte della risoluzione n. 91/E del 2002, ai "*crediti ... d'imposta di questa società*" (ndr la scissa) deve considerarsi riferito ai crediti d'imposta generati dall'applicazione della normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa, tra cui rientrano le eccedenze d'imposta derivanti da maggiori versamenti operati in relazione alle dichiarazioni precedenti.

Pertanto, alla luce di quanto complessivamente esposto, in risposta al primo quesito posto dall'Istante, si ritiene che il credito IRAP oggetto dell'istanza, iscritto nel bilancio di Alfa e, conseguentemente, facente parte del patrimonio e della contabilità della Società, debba essere qualificato quale "posizione soggettiva" che, non presentando una connessione (specificata o per insiem) a elementi del patrimonio scisso, deve essere ripartita tra scissa e beneficiarie ai sensi dell'articolo 173, comma 4, del TUIR.

Il secondo quesito risulta assorbito da quanto chiarito in risposta al primo quesito.

**IL DIRETTORE CENTRALE,  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**