

Imposte

Progetti di scissione, ripartizione libera per attività e passività

La risposta 82/2025 torna sulla definizione di «posizioni soggettive» e sui riflessi fiscali

di *Andrea Vasapolli*

07 Aprile 2025

La scissione di società è uno strumento giuridico di grande importanza nelle riorganizzazioni societarie, anche per l'ottimizzazione patrimoniale e la gestione del passaggio generazionale.

Uno degli aspetti più critici che bisogna affrontare quando si pianifica il riparto degli elementi patrimoniali (attività e passività) tra scissa e beneficiarie è rappresentato dall'eventuale gravame fiscale che può caratterizzare talune poste, derivante dalla "posizione soggettiva" che esse hanno in capo alla scissa.

Si pensi al caso della scissione di una società immobiliare titolare di due soli immobili che hanno identico valore di mercato ma differente costo fiscale. Suddividere tali immobili tra scissa e beneficiaria non comporta ottenere due società uguali in valore, in quanto una delle due avrà una plusvalenza fiscale latente superiore all'altra e, quindi, una passività latente maggiore che ne riduce il valore complessivo.

Da qui la necessità di comprendere bene cosa debba intendersi per "posizioni soggettive" e come queste si ripartiscano tra le varie società partecipanti alla scissione: una recente risposta a interpello (n. 82 del 27 marzo 2025) offre in proposito interessanti spunti di riflessione.

Definizioni corrette

Con la risoluzione 91/E/2002, le Entrate avevano precisato che la locuzione "posizioni soggettive" ricomprende «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». Questa definizione, così formulata, è in parte fuorviante ove si consideri che una posizione soggettiva è un qualcosa che, per il fatto stesso che può essere connessa a un elemento patrimoniale, non può mai identificarsi in uno di tali elementi. Crediti e debiti di imposta non sono mai quindi posizioni soggettive, essendo elementi patrimoniali; mentre sono posizioni soggettive gli obblighi e i diritti tributari correlati a tali poste contabili. La definizione è stata poi rettificata dalle risposte a interpello 635/2020 e 589/2022, eliminando il riferimento ai debiti e crediti. Erronea deve quindi considerarsi l'indicazione che era stata fornita nella risposta 368/2023, che qualificava come "posizione soggettiva" un credito Irap, e che è stata infatti smentita dalle successive risposte a interpello in materia di libera destinabilità dei crediti d'imposta.

Così inquadrata, la natura delle posizioni soggettive è stata coerentemente applicata con la citata risposta 82/2025, che si è pronunciata ribadendo la libera destinabilità, con il progetto di scissione, di crediti d'imposta (in senso analogo si era già espressa la risposta 48/2024). Ha quindi trovato conferma il fatto che i crediti d'imposta, essendo un elemento patrimoniale, non possono mai essere qualificati come posizioni soggettive e, conseguentemente, il loro riparto tra scissa e beneficiarie dipende esclusivamente da quanto previsto dal progetto di scissione.

Criteri di ripartizione

Per quanto riguarda i criteri di ripartizione delle posizioni soggettive, in base al quarto comma dell'articolo 173 Tuir le stesse sono attribuite «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 trattasi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari».

Si possono quindi avere tre diversi tipi di posizioni soggettive:

- quelle connesse specificamente a singoli elementi del patrimonio scisso;

- quelle connesse per insiemi ad elementi del patrimonio scisso;
- quelle non connesse ad elementi del patrimonio scisso.

Poiché il legislatore ha stabilito che, per essere connesse, le posizioni soggettive devono essere correlate a elementi del patrimonio scisso, la connessione non potrà che essere con poste contabili dello stato patrimoniale e non anche con voci del conto economico. Pertanto, sono prive di connessione tutte le posizioni soggettive che conseguono alla rilevanza fiscale di singole componenti reddituali o alla complessiva determinazione del reddito imponibile della scissa, risultanti al termine dell'ultimo periodo d'imposta della stessa chiuso prima della data di efficacia della scissione, non essendo correlate a poste dello stato patrimoniale.

Il Sole 24 ORE aderisce a  **The Trust Project**

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati
ISSN 2499-1597 - Norme & Tributi Plus Fisco [<https://ntplusfisco.ilssole24ore.com>]

Il Sole
24 ORE