

Risposta n. 82/2025

OGGETTO: Scissione – art. 173 del TUIR – agevolazioni fiscali – crediti d'imposta di natura edilizia della scissa – ripartizione – criteri

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, volta a ottenere chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 173, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir") in merito ai criteri di ripartizione di alcuni crediti d'imposta di natura edilizia, nell'ambito di un'operazione di scissione.

L'Istante rappresenta di svolgere attività di [...], e di aver « [...] deciso negli ultimi tempi di affiancare un "nuovo" segmento relativo alla produzione e vendita di [...] »,

caratterizzato da un differente target di clientela e per il quale nel corso del [n] ha effettuato importanti investimenti per lo sviluppo e la fase di produzione».

L'Istante riferisce che è in corso un progetto di riorganizzazione aziendale, al fine di sviluppare ulteriormente il *business*, per il quale sono state costituite:

- a monte, una *holding* con funzione di capogruppo nei confronti delle società operative;
- a valle, 3 società "specializzate" dedicate ai differenti segmenti di business: una società dedicata al [...] (ALFA S.r.l. - l'Istante); una società dedicata [...] (la società di nuova costituzione BETA S.r.l.); una società dedicata al nuovo ramo di *business*, [...], oltre che [...] (la società di nuova costituzione GAMMA S.r.l.).

Inoltre, l'Istante fa presente che, in data xx aprile [n+1], è stata costituita DELTA S.r.l., nella quale sono state conferite, ai sensi dell'articolo 177, comma 2, del Tuir, le partecipazioni dell'Istante detenute dall'unico socio (il Sig. TIZIO). Successivamente, con delibera del xx luglio [n+1], l'Istante ha approvato la sua scissione parziale e proporzionale a favore delle due società neocostituite, BETA S.r.l. e DELTA S.r.l. (di seguito, "Scissione"): l'operazione di Scissione ha avuto efficacia giuridica dal xx ottobre [n+1], data in cui l'atto di scissione risulta iscritto nel Registro delle Imprese.

Con riferimento a tale operazione straordinaria, l'Istante precisa di essere titolare, alla data del 31 dicembre [n], *«di crediti d'imposta maturati per effetto della normativa sulla cessione del credito relativa a "vendita di infissi" con il requisito del risparmio energetico e/o nella agevolazione prevista per l'eliminazione delle barriere architettoniche, così composti:*

- crediti per cessione con sconto in fattura come previsto art. 14 del DL 63 del 2013 (così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019) e successive modificazioni e integrazioni [...], crediti non cedibili per legge [di seguito, "Crediti Ecobonus"];

- crediti per cessione con sconto in fattura come previsto dagli art. 119 e 121 del d.l. 34/2020 e successive modificazioni e integrazioni [...], crediti cedibili ai sensi dell'art. 121 del d.l. stesso [di seguito, "Crediti Superbonus"]».

Ciò premesso, l'Istante ritiene sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla riconducibilità o meno dei predetti crediti d'imposta tra le "posizioni soggettive" di cui all'articolo 173, comma 4, del Tuir al fine di individuare il corretto criterio da applicare ai fini della loro ripartizione in sede di Scissione.

L'Istante riferisce che, nel progetto di scissione depositato in CCIAA, è stato previsto che i crediti d'imposta in parola rimangano in capo all'Istante stesso (*i.e.*, la società scissa), e che, inoltre, nello stesso progetto è presente una "condizione sospensiva", ai sensi della quale *«qualora l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate derivante dalla risposta al presente Interpello dovesse risultare differente dall'orientamento prospettato (e quindi dalla condotta prevista) si procederà ad una "revisione" nell'attribuzione dei crediti fiscali (e conseguentemente, ad una revisione "a pareggio" di altre voci compensative) in maniera tale che risulti rispettato l'orientamento tributario emergente in tema di ripartizione dei crediti fiscali ex art. 14 DL 63 del 2013 oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 e successive modificazioni e integrazioni».*

Tanto premesso, in relazione all'applicazione dell'articolo 173, comma 4, del Tuir, con riferimento alla Scissione, l'Istante chiede:

- «*il riconoscimento che i crediti ex art. 14 DL 63 del 2013, così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019, oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 (e successive modificazioni e integrazioni) non sono riconducibili alle "posizioni soggettive", con la conseguenza che risultano "liberamente" disponibili in caso di scissione;*

- *la conferma che l'importo dei crediti ex art. 14 DL 63 del 2013, così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019, oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 (e successive modificazioni e integrazioni) ancora in essere alla data di efficacia della fusione [rectius, scissione] possa quindi rimanere in capo alla società che si scinde (ALFA S.r.l.);*

- *e, qualora tali crediti dovessero essere ritenuti riconducibili alle "posizioni soggettive" e ripartiti, in caso di scissione, tra la società scissa e le beneficiarie, le modalità di ripartizione e di comunicazione all'Agenzia delle Entrate del trasferimento di parte dei suddetti crediti alle beneficiarie di nuova costituzione».*

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; l'Istante ha risposto con la nota del [...] [...] di seguito, "documentazione integrativa").

Con la documentazione integrativa, l'Istante precisa che, a seguito della Scissione:

- «ha mantenuto in capo a sé le attività (quali ad esempio i macchinari), le passività e gli altri fattori produttivi (tra cui i contratti con i dipendenti) relative alla produzione e alla commercializzazione [...]»;
- BETA S.r.l. «è la società del Gruppo [...] alla quale fanno capo le attività (quali ad esempio i macchinari), le passività e gli altri fattori produttivi (tra cui i contratti con i dipendenti) relative alla produzione e alla commercializzazione [...]»;
- GAMMA S.r.l., invece, «è la società del Gruppo [...] alla quale fanno capo le attività (quali ad esempio i macchinari), le passività e gli altri fattori produttivi (tra cui i contratti con i dipendenti) relative alla produzione e alla commercializzazione [...]».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, nella fattispecie in esame, «*in caso di scissione i crediti ex art. 14 DL 63 del 2013, così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019, oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 (e successive modificazioni e integrazioni) possano rimanere in capo alla società che si scinde non trattandosi di posizioni soggettive. Così, nel caso in esame è stato previsto che l'importo al 31/12/[n] di euro XXXX riferito a crediti ex art. 14 DL 63 del 2013, così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019, oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 (e successive modificazioni e integrazioni) rimanga in capo alla ALFA., società che si scinde, anche dopo la scissione».*

In merito alla trasferibilità dei crediti d'imposta in parola, l'Istante richiama la risposta a interpello pubblicata *sub n.* 72 del 2019 e la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, la quale, in merito alla cessione del credito d'imposta per investimenti in beni

strumentali, ha chiarito che, stante la non trasferibilità di tale credito d'imposta stabilito dalla normativa, «[i]l trasferimento della titolarità è, infatti, ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati; ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare n. 38/E del 9 maggio 2002), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003), scissione (cfr. risoluzione n. 143/E del 30 giugno 2003). Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato (cfr. risposta a istanza di interpello n. 72 dell'8 marzo 2019)».

Inoltre, l'Istante richiama la risposta a interpello pubblicata *sub n. 218* del 2023, con la quale è stata ritenuto possibile trasferire il credito d'imposta derivante da operazioni di ristrutturazioni edilizie di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, in una fattispecie di fusione, dal momento che tale operazione straordinaria prevede «una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici interessati (ad esempio, in caso di operazioni di fusione, scissione e trasformazione di società)».

Con riguardo, invece al profilo della qualificazione di crediti quali "posizioni soggettive" ai sensi dell'articolo 173, comma 4 del Tuir, l'Istante fa presente che con la risposta a interpello pubblicata *sub n. 48* del 2024, in relazione - tra l'altro - al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9), è stato chiarito che lo stesso «non può ritenersi riconducibile tra le "posizioni soggettive" di cui al comma 4 dell'articolo 173 del TUIR in quanto rappresenta un

autonomo elemento del patrimonio della scissa che, come tale, è idoneo a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti».

L'Istante evidenzia che la risposta a interpello pubblicata *sub n. 589* del 2022 ha chiarito che «*[c]on la richiamata locuzione generica "posizioni soggettive", il legislatore ha inteso ricoprendere 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».*

Alla luce di tale definizione, l'Istante ritiene che i crediti d'imposta in parola, non incidendo sull'ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa, non costituiscano posizioni soggettive, e che, pertanto, gli stessi siano liberamente disponibili secondo la volontà delle parti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere ha a oggetto esclusivamente i Crediti Ecobonus di cui all'articolo 14 decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e i Crediti Superbonus di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, in riferimento ai quali l'Istante ha prospettato un dubbio interpretativo concernente l'applicazione dell'articolo 173, comma 4, del Tuir.

Inoltre, il presente parere non implica né presuppone alcun giudizio in merito all'esistenza, alla spettanza e alla quantificazione dei crediti d'imposta indicati

dall'Istante, nonché all'operazione di costituzione della società *holding* (DELTA S.r.l.) e al successivo conferimento di partecipazioni.

Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria sui predetti aspetti.

Con la presente istanza, l'Istante solleva, in relazione ai Crediti Ecobonus e ai Crediti Superbonus di cui sopra, un dubbio interpretativo concernente l'applicazione dell'articolo 173, comma 4, del Tuir e, in particolare, nella parte in cui detta disposizione fissa i criteri di ripartizione delle "posizioni soggettive" nell'ambito delle operazioni di scissione.

Al riguardo, giova ricordare che, con riferimento all'operazione di scissione, che l'articolo 173, comma 4, del Tuir, nella formulazione vigente alla data di efficacia giuridica della Scissione (ossia, il xx ottobre $[n+1]$), stabilisce che *«[d]alla 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»*.

Nel caso di specie, pertanto, occorrerà preliminarmente chiarire se i crediti d'imposta indicati in istanza siano o meno trasferibili nell'ambito di operazioni di scissione e, successivamente, se gli stessi siano o meno qualificabili come "posizioni

soggettive" al fine di individuare i criteri per il loro trasferimento a seguito di detta operazioni straordinaria.

In ordine alla disciplina della circolazione dei crediti d'imposta (agevolativi) in generale, l'Amministrazione finanziaria si è più volte espressa affermando il principio per cui il trasferimento della loro titolarità 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.*, Circolare del 9 maggio 2002, n. 38/E) e di scissione (*cfr.*, Risoluzione del 30 giugno 2003, n. 143/E, risposte ad istanze di interpello pubblicate *sub* n. 368 del 2023 e, in particolare, con riguardo ai crediti derivanti da bonus edilizi, *sub* n. 218 del 2023).

Nel caso di specie, dunque, deve ritenersi che i crediti d'imposta di cui l'Istante riferisce essere titolare (pur essendo soggetti a limitazioni alla loro cessione - *cfr.* l'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020), possano essere oggetto di trasferimento nell'ambito di operazioni che prevedono una confusione di diritti e obblighi (*cfr.*, da ultimo, il principio di diritto n. 4 del 2024).

In relazione invece alla qualificazione o meno come "posizione soggettiva", ai sensi del comma 4 dell'articolo 173 del Tuir, dei Crediti Ecobonus e dei Crediti Superbonus, si evidenzia che in caso affermativo, occorrerà valutare quindi se tale posizione sia connessa (specificamente o per insiemi, per approfondire tale argomento si veda anche la risposta n. 635/E del 2020) agli elementi del patrimonio scisso: in tal caso seguirà integralmente la sorte, in sede di scissione, degli elementi o dell'elemento a cui risulta connesso; in caso contrario, troverà applicazione il criterio proporzionale di cui al menzionato comma 4.

Invece, qualora tali crediti non siano riconducibili alle "posizioni soggettive", essi dovranno ritenersi liberamente disponibili dalle parti, secondo quanto stabilito nel progetto di scissione.

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».*

Sul punto, si evidenzia che con la citata risoluzione è stato precisato 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 pubblicata *sub n.* 635 del 2020).

Tali principi sono stati ribaditi anche nella recente risposta ad interpello pubblicata *sub n.* 48 del 2024, citata dall'Istante, a mente della quale, in relazione alla ripartizione dei crediti d'imposta da investimenti agevolati nell'ambito di un'operazione di scissione, si è chiarito che i crediti d'imposta agevolativi non integrano delle posizioni soggettive per le quali si rende necessaria l'applicazione dei criteri di cui al comma 4

dell'articolo 173 del Tuir; pertanto la ripartizione degli stessi in sede di scissione può avvenire liberamente secondo quanto stabilito tra le parti (nel progetto/atto di scissione).

Ciò posto, si ritiene che i principi sopra richiamati valgano anche con riferimento ai Crediti Ecobonus e Crediti Superbonus di cui l'Istante riferisce di essere titolare poiché - anche per detti crediti - manca una disposizione volta a rideterminarli o limitarli in determinate fattispecie (ad esempio, in presenza di una disciplina analoga a quella dell'articolo 8, comma 7, della legge 23 dicembre 2000, n. 388) e gli stessi - in base alla prospettazione dell'Istante - sono puntualmente quantificati e spettanti.

Infatti, con specifico riferimento ai crediti d'imposta oggetto della presente istanza, si evidenzia che gli stessi non incidano sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito imponibile e delle imposte sul reddito delle società coinvolte nell'operazione straordinaria e che, pertanto, non siano da ritenersi riconducibili tra le "posizioni soggettive" di cui al comma 4 dell'articolo 173 del Tuir, in quanto rappresentano un autonomo elemento del patrimonio della scissa che, come tale, è idoneo a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti.

Alla luce delle considerazioni svolte, si ritiene che, in sede di Scissione, [per] i Crediti Ecobonus e i Crediti Superbonus, indicati dall'Istante, occorrerà verificare se nel progetto di scissione sia stata manifestata la volontà di trasferire i crediti in parola. Pertanto, considerato che, nell'istanza presentata, è stato riferito che, nell'ambito della Scissione, «*l'importo al 31/12/[n] di euro XXXX riferito a crediti ex art. 14 DL 63 del 2013, così come modificato dalla L. 205/2017 e dalla L. 160/2019, oltre che ex art. 119 e 121 DL 34/2020 (e successive modificazioni e integrazioni) rimanga in capo alla ALFA*

s.r.l., società che si scinde, anche dopo la scissione», gli stessi restano in capo alla scissa, ai sensi dell'articolo 2506-bis del codice civile.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità anche sotto il profilo civilistico, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)