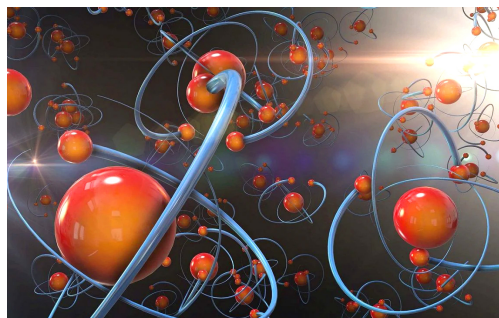


Normativa e prassi

Operazioni di scissione societaria, chiarimenti sul riporto delle perdite

1 Agosto 2022

Per disapplicare il limite sulle deduzioni il contribuente può ricorrere anche a criteri alternativi di vitalità che tengano conto delle caratteristiche dei beni trasferiti



Se un'operazione di scissione trasferisce alla società non neocostituita un ramo d'azienda si applicheranno per il "test di vitalità" i parametri contenuti negli articoli 172 e 173 del Tuir, avendo riguardo ai dati contabili relativi al compendio scisso. Se, per effetto della scissione, sono trasferiti alla beneficiaria beni non integranti un ramo d'azienda, si dovranno individuare criteri alternativi che siano rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso, sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria. Queste le principali precisazioni contenute nella **circolare n. 31** del 1° agosto 2022, con cui l'Agenzia supera i chiarimenti forniti nel precedente documento di prassi (circolare n. 9/2010).

L'Agenzia ricorda che nelle operazioni straordinarie il legislatore ha previsto il divieto di riporto delle perdite nei casi in cui non sussistono le condizioni di vitalità economica richieste dalla normativa (articoli 172, comma 10, e 173, comma 7 del Tuir). In particolare in un'operazione di scissione o fusione societaria, le posizioni soggettive delle società che partecipano all'operazione straordinaria, precisamente le perdite fiscali, gli interessi passivi oggetto di riporto (articolo 96, comma 4 del Tuir) o le eccedenze relative all'aiuto alla crescita economica (articolo 1, comma 4, Dl n. 201/2011) possono essere portate in diminuzione del reddito della società avente causa

nell'operazione:

- per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite, come risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'articolo 2501-*quater* del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, evitando la realizzazione artificiosa di un totale recupero delle perdite fiscali (*test del patrimonio netto o equity test*)
- se dal conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, (articolo 2425 del codice civile) superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori (*test di vitalità*).

Tali limiti sono finalizzati a contrastare le ristrutturazioni aziendali con società non produttive, realizzate al solo fine di compensare le perdite e gli interessi passivi dell'una con i redditi dell'altra.

L'Agenzia ricorda che la circolare n. 9/2010 ha fornito alcuni chiarimenti sulla disciplina delle perdite nelle operazioni di fusione e di scissione. In particolare, la società beneficiaria della scissione non deve essere una neocostituita, deve applicare le limitazioni previste dalle disposizioni del Tuir e rispettare il test di vitalità economica, basato sui ricavi e sulle spese per i dipendenti, in capo alla scissa. A tal proposito l'Agenzia, con la circolare odierna, a superamento di quanto precisato nel citato precedente documento di prassi, ritiene che la mancanza di vitalità economica della scissa, non deve intendersi ereditata *tout court* dal compendio oggetto di scissione, sia nel caso in cui questo integri un ramo d'azienda sia nel caso in cui sia composto da *asset* che non fanno parte di una società.

Quindi nel caso in cui l'operazione di scissione trasferisca alla società non neocostituita un ramo d'azienda si applicheranno per il test di vitalità i parametri contenuti negli articoli 172 e 173 del Tuir, avendo riguardo ai dati contabili relativi al compendio scisso. Nel caso in cui non si trasferiscano beni integranti un ramo d'azienda, non sussistendo alcun dato contabile indicato dall'articolo 172 relativo agli *asset* trasferiti, comma 7 del Tuir, si dovranno individuare criteri alternativi (ad esempio plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano rappresentativi, nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria.

La valutazione della “vitalità economica” in capo al compendio scisso e non sulla scissa dipende dal fatto che le posizioni soggettive sono attribuite *ex lege* alla beneficiaria in base alle disposizioni del Tuir, in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito. Ne consegue che l’assenza di fenomeni di compensazione intersoggettiva è condizionata dalla “vitalità economica” di tale compendio, in mancanza della quale deve presumersi che il compendio non abbia la capacità di assorbire con propri redditi imponibili futuri le posizioni fiscali trasferite alla beneficiaria, a meno che il contribuente fornisca prova contraria.

Il contribuente, quindi, può dimostrare la sussistenza di tutte le condizioni che consentono la disapplicazione delle disposizioni che limitano il riporto delle perdite, ai sensi dei più volte citati articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, anche attraverso l’individuazione di criteri alternativi di vitalità che tengano conto delle caratteristiche dei beni trasferiti.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/operazioni-scissione-societaria-chiarimenti-sul-riporto-delle>