

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Super ammortamento nella scissione

di **Alessandro Bonuzzi**

L'agevolazione del **super ammortamento**, dalla sua introduzione ad oggi, ha avuto una **diffusione** notevole. L'Agenzia delle entrate è più volte intervenuta per fornire chiarimenti al riguardo; tuttavia, mai si è pronunciata sulla sorte della maggiorazione in caso di effettuazione di **operazioni straordinarie**. Il presente contributo tratta nello specifico il caso della **scissione**.

In primo luogo, occorre comprendere se l'esecuzione nel territorio nazionale di un'**operazione di scissione** costituisca o meno presupposto di **decadenza** dal beneficio al pari della **cessione** del bene agevolato. Si ricorda, infatti, come la [circolare AdE 23/E/2016](#) abbia precisato che nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione:

- nell'esercizio di cessione, la maggiorazione va determinata secondo il **criterio *pro rata temporis***;
- le quote di maggiorazione non dedotte **non potranno più essere utilizzate**, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- le quote di maggiorazione dedotte **non** sono oggetto di "**restituzione**" da parte del soggetto cedente.

Ad avviso di chi scrive si deve ritenere che non rientri nella nozione di cessione il trasferimento del bene agevolato avvenuto per effetto dell'esecuzione di **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali**, quale è la **scissione**. Semplicemente, ai fini della fruizione della super quota di ammortamento, rileva che il bene agevolato venga mantenuto in una delle società coinvolte nell'operazione.

Ciò deve valere anche in caso di **fusione, trasformazione e conferimento d'azienda**. Diversamente, in ipotesi di **cessione d'azienda**, non possono che trovare applicazione le indicazioni fornite dall'Agenzia, sebbene riferite alla cessione del singolo bene agevolato. Quindi: il soggetto cedente perde il beneficio e il soggetto acquirente non lo acquista.

Tornando alla **scissione**, una volta chiarito che l'operazione non compromette la fruizione del super ammortamento, l'analisi si sposta sul **destino** del *bonus*.

È noto che, nell'ambito di un'operazione di scissione, occorre identificare esattamente gli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie attraverso la redazione di un apposito **inventario**. A tal fine, si deve avere particolare riguardo alle "**posizioni soggettive**", con riferimento alle quali la norma fiscale che regola l'operazione,

ovverosia l'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), stabilisce che *“dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa ... 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 rimaste, salvo che trattisi di **posizioni soggettive connesse specificatamente o per insieme agli elementi del patrimonio scisso**, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari”*.

Ai fini fiscali, si considerano “posizione soggettive” quelle situazioni giuridiche che evidenziano un **potere** o un **dovere** attinente la **materia tributaria**. Sul punto si è espressa l'Agenzia delle entrate, la quale, nella [risoluzione 91/E/2002](#) ha chiarito che tale accezione fa riferimento a *“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”*.

Posto che, in base a tale definizione, appare corretto ricondurre alla nozione di **posizione soggettiva** anche il **super ammortamento**, secondo la norma del Tuir le posizioni soggettive della società scissa sono attribuite:

- in linea generale, alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa in **proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile** trasferite o residue;
- tuttavia, quelle **connesse specificatamente**, o per insieme, a **singoli elementi** del patrimonio scisso, **seguono tali elementi**.

In altre parole, quando si ritiene sussistente un fenomeno di connessione - specifica o per insieme - a un elemento patrimoniale, nell'ambito di una scissione, l'**assegnazione** della posizione soggettiva all'una o all'altra società - scissa o beneficiaria - segue quella dell'elemento medesimo.

Non v'è dubbio che nel caso del super ammortamento il beneficio fiscale maturato sia da ritenersi **specificatamente connesso** al bene agevolato, tantoché, come detto, la relativa cessione ne compromette la fruizione.

Ne deriva che nell'operazione di scissione, in sede di attribuzione degli elementi patrimoniali della scissa, l'agevolazione non può che **seguire la sorte del bene da cui deriva** ed a cui è, appunto, **specificatamente connesso**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)