Le misure temporanee. La portata è limitata, perché l'emersione del disavanzo da annullamento non può beneficare dell'agevolazione

Bonus aggregazioni gratuito fino a cinque milioni

A differenza delle misure analizzate nell'altro articolo, caratterizzate dal fatto di essere permanenti, il bonus aggregazione è invece una misura temporanea, introdotta dall'articolo 11 del decreto crescita (Dl 34/19), relativa ad aggregazioni realizzate attraverso fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda neutrali ex articolo 176 del Tuir, effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto (1° maggio 2019) fino al 31 dicembre 2022. Si tratta, peraltro, della riedizione di quanto già previsto in passato dalla legge 296/06 e dal Dl 5/09.

Sono destinatari della disposizione i soggetti disciplinati dall'articolo 73 comma 1 lettera a) del Tuir, ovvero le società di capitali residenti in Italia, sembrando quindi escluse le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri. Sotto il profilo oggettivo i beni aziendali oggetto di affrancamento sono l'avviamento e i beni strumentali materiali e immateriali, a seguito dell'imputazione del disavanzo da concambio per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro. Ciò significa che, nei limiti di tale importo, l'imputazione del disavanzo da concambio agli asset citati nelle operazioni straordinarie neutrali determina il pieno riconoscimento fiscale.

Elemento fondamentale per l'ottenimento del bonus è che le operazioni straordinarie in questione non avvengano all'interno del perimetro di controllo societario fra imprese che siano operative da almeno due anni. Infatti, in base al comma 3 ne sono esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto in base all'articolo 2359, comma 1 n. 1), del Codice civile. Il riconoscimento del maggior valore fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap avviene a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale.

Stante il limite di cinque milioni di euro dell'affrancamento gratuito, qualora nell'operazione si dovesse determinare un'eccedenza, per la stessa è presumibile che si possa operare con l'affrancamento ordinario (circolare 57/E/08, paragrafo 3.3.3). Il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale. È prevista la decadenza dal beneficio se, nei primi quattro periodi d'imposta dal perfezionamento dell'operazione agevolata, la società avente causa:

- pone in essere ulteriori operazioni straordinarie, di cui al titolo III, capi III, e IV del Tuir;
- oppure cede gli elementi patrimoniali relativamente ai quali ha beneficiato del riconoscimento fiscale dei «maggiori valori iscritti».

In tal caso la società dovrà liquidare e a versare, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui si è verificata la decadenza, l'Ires e l'Irap dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tener conto dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti, senza applicazione di sanzioni e interessi.

La ratio della norma sarebbe di incentivare le aggregazioni fra soggetti autonomi e indipendenti, concedendo l'affrancamento gratuito del disavanzo da concambio.

Nella realtà le operazioni avvengono mediante acquisizione di società da terzi e poi fusione delle stesse, con emersione di un disavanzo da annullamento che non beneficia mai di questa agevolazione. La portata è dunque assai limitata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA