

RISOLUZIONE N. 374/E



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 06 ottobre 2008

Oggetto: Interpello. Applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 1, commi 242-249, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. bonus aggregazioni) ad un'operazione di conferimento di azienda.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 1, commi 242 e ss. della legge n. 296 del 2007 è stato posto il seguente

Quesito

L'istanza di interpello in esame ha ad oggetto l'applicazione dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 1, commi 242-249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 all'operazione di conferimento di complesso aziendale, posta in essere tra le società Alfa Srl (conferente, già Gamma Srl) e Beta Srl (conferitaria, già Delta Srl e poi Beta Srl).

In particolare, l'operazione di conferimento è stata realizzata con atto del 20 settembre 2007, con effetto e decorrenza dal 1° ottobre 2007; oggetto del conferimento da parte della Alfa Srl è stato il complesso aziendale concernente l'attività di organizzazione di eventi, esposizioni, manifestazioni, concerti, fiere e spettacoli in genere; il valore attribuito a tale complesso aziendale, sulla base di perizia di stima asseverata, è stato di euro 2.189.000,00.

Al riguardo, la società istante rappresenta che la società conferente Alfa Srl era stata a sua volta beneficiaria di un conferimento, avente sostanzialmente ad oggetto il medesimo complesso aziendale, in data 18 gennaio 2007; il valore di

stima, sulla base di perizia asseverata, di tale conferimento è stato di euro 132.000,00.

La predetta operazione, avvenuta all'interno del Gruppo Alfa, aveva visto come società conferente la Alfa Srl (poi divenuta Omega Srl) e come società conferitaria la Gamma Srl (poi divenuta Alfa Srl). Quest'ultima, costituita nel 2004 con lo scopo di organizzare un team che lancia la sfida per la... del...a..., era rimasta di fatto non operativa fino al descritto conferimento, non essendo stati reperiti i fondi necessari.

La società istante chiede, quindi, di conoscere se sussistono i requisiti necessari ai fini dell'applicazione dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 1, commi 242-249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società istante ritiene sussistenti i requisiti per usufruire dell'agevolazione in commento

In particolare, per ciò che concerne il requisito dell'operatività, la stessa ritiene che tale requisito vada verificato in capo alla conferente Alfa Srl con riferimento al complesso aziendale oggetto di trasferimento dapprima con il conferimento del 18 gennaio 2007 e poi con quello del successivo 20 settembre 2007.

Trattandosi, infatti, di conferimenti aventi ad oggetto sostanzialmente la medesima azienda, trasferita in neutralità ai sensi dell'art. 176 del TUIR, può trovare applicazione il criterio fiscale di continuità e successione di cui al comma 4 di tale norma, anche alla luce dei chiarimenti forniti, a proposito dell'applicazione della pex ai conferimenti neutrali, dalla circolare n. 36/E del 4 agosto 2004, in base alla quale "il principio della continuità nel possesso del complesso aziendale conferito porta a ritenere che il soggetto conferitario verificherà la sussistenza del requisito temporale tenendo conto anche del periodo di detenzione già maturato in capo al conferente".

Se, quindi, viene riconosciuta dalla stessa normativa l'anzianità dell'azienda conferita ai fini della rateizzazione delle plusvalenze e dell'applicazione del regime della pex, non si vede come tale criterio non possa anche essere utilmente usufruito nel caso in esame a proposito dell'operatività; è, infatti, sempre il medesimo complesso aziendale che è oggetto delle due operazioni di conferimento, entrambe neutrali fiscalmente.

In sostanza, al di là dell'aspetto formale dell'operatività della società Alfa Srl nel biennio precedente, la continuità del ramo aziendale operativo costituisce il criterio effettivo per determinare l'agevolazione prevista dalla Legge 296/2006.

Ne consegue che nella fattispecie oggetto della presente istanza di interpello possono ritenersi sussistenti tutti i requisiti richiesti dalla citata normativa ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale, consistente nella possibilità di iscrivere nel bilancio della conferitaria, alla voce "avviamento", il maggior valore derivante dal conferimento e di ammortizzarlo fiscalmente nel periodo consentito dall'art. 103, comma 3, del TUIR.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria 2007) ha introdotto un'agevolazione fiscale (c.d. bonus aggregazioni) consistente nel riconoscimento fiscale gratuito - per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro - del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e di scissione, nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria nell'ipotesi di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176 del Tuir.

Per usufruire del citato regime agevolativo, le società partecipanti all'operazione di aggregazione devono presentare all'Agenzia delle entrate una preventiva istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 agosto 2000 n. 212 al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti previsti dai commi da 242 a 249 della L. 296 del 2006.

Più in particolare, occorre dimostrare la sussistenza dei seguenti requisiti:

1) requisito soggettivo: il soggetto risultante dall'operazione straordinaria deve assumere la forma giuridica di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

2) requisito oggettivo: il processo di aggregazione aziendale deve necessariamente realizzarsi mediante le operazioni straordinarie di fusione, di scissione e di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176 del Tuir;

3) requisito temporale: le descritte operazioni straordinarie devono essere effettuate nel corso degli anni 2007 e 2008;

4) requisito dell'operatività: le imprese che partecipano all'operazione straordinaria devono essere operative da almeno due anni, nel senso che devono aver esercitato un'effettiva attività commerciale nel biennio antecedente quello di efficacia giuridica dell'operazione. Al riguardo, come chiarito Circolare n. 16 del 21 marzo 2007, si rileva che, in sede di risposta all'interpello presentato dal contribuente, l'Agenzia può prendere a riferimento il concetto di operatività della normativa sulle cd. "società di comodo" di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724;

5) requisito dell'indipendenza: le società partecipanti all'operazione straordinaria devono essere tra loro "indipendenti" nel senso che non devono appartenere al medesimo gruppo societario nè essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione nè controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;

6) requisito "dell'anzianità delle condizioni": l'agevolazione fiscale in esame può trovare applicazione a condizione che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione aziendale "si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui ai commi 242 e 243".

Nel caso in esame, la società conferitaria Beta Srl rispetta il requisito soggettivo previsto dalla norma dal momento che presenta la forma giuridica di società a responsabilità limitata - rientrante tra quelli previsti dall'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir.

L'operazione di aggregazione aziendale oggetto dell'istanza è stata realizzata mediante un'operazione di conferimento di azienda ai sensi dell'articolo 176 del TUIR, effettuata nel corso dell'anno 2007; tale circostanza comporta il rispetto sia del requisito oggettivo che del requisito temporale.

Con riferimento al requisito dell'indipendenza, sulla base della documentazione allegata all'istanza si rileva che le società interessate all'operazione in esame risultano non essere legate da alcun vincolo di partecipazione e di non appartenere al medesimo gruppo societario ex articolo 2359 del c.c..

Relativamente al requisito dell'operatività, occorre formulare alcune considerazioni.

Dall'esame dei bilanci degli esercizi chiusi al 31 ottobre 2005 ed al 31 ottobre 2006 la società conferitaria Beta Srl risulta operativa; nella dichiarazione dei redditi relativa ai rispettivi periodi di imposta, la medesima società ha dichiarato di essere operativa anche agli effetti dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Per ciò che concerne la società conferente Alfa Srl (già Gamma Srl) le risultanze dei bilanci relativi alle annualità 2005 e 2006 evidenziano, invece, l'assenza di operatività (in particolare, i ricavi sono pari a zero); nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2005 la società conferente afferma di essere operativa ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, mentre il contrario si desume dalla dichiarazione dell'anno di imposta 2006.

In sintesi, per la società conferente il requisito dell'operatività, richiesto per poter beneficiare del bonus aggregazioni, non ricorre per le due annualità antecedenti a quella in cui è stato effettuato il conferimento.

Al riguardo, la società istante eccepisce che nelle medesime due annualità risulta operativa la società Omega Srl (già Alfa Srl) la quale, in data 18 gennaio 2007, ha conferito in Alfa Srl (già Gamma Srl) l'azienda da quest'ultima successivamente conferita nella società istante Beta Srl e che tale circostanza sarebbe sufficiente per integrare il presupposto della operatività richiesto dalla norma, posto che ai sensi dell'articolo 176, comma 4, del Tuir "*le aziende*

acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente”.

Tale conclusione non appare condivisibile dal momento che la disposizione di cui al citato articolo 176, comma 4, del Tuir, che afferma la continuità nel possesso dell'azienda ai sensi dell'articolo 86, comma 4 del Tuir, è finalizzata esclusivamente a consentire la rateazione della tassazione delle plusvalenze patrimoniali qualora i beni siano stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

Con riguardo all'agevolazione in commento, al contrario, il requisito della operatività da almeno due anni deve essere riferito alle società partecipanti all'operazione di aggregazione e non ai loro danti causa in operazioni di conferimento o cessione di azienda.

Con circolare n. 16 del 2007 è stato chiarito che l'operatività deve intendersi in senso sostanziale, con la conseguenza che non è sufficiente ai fini della sussistenza del presupposto in esame la formale costituzione dell'impresa da almeno un biennio, essendo, altresì, necessario che nel biennio stesso sia stata svolta una effettiva attività commerciale, né ai medesimi fini è rilevante l'operatività di soggetti partecipanti.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che la descritta operazione di conferimento effettuata in data 20 settembre 2007 nella società istante Beta Srl non possa beneficiare dell'agevolazione di cui all'articolo 1, commi da 242 a 249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Si fa presente che il presente parere è riferito esclusivamente al riscontro dei presupposti dell'agevolazione fiscale di cui ai menzionati commi 242-249, articolo unico, della legge n. 296 del 2006.

Resta impregiudicata, in particolare, la potestà dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, eventuali profili di elusività dell'operazione prospettata.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi

enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

.