



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 giugno 2008

OGGETTO: Interpello art. 11, legge 27/07/2000, n.212

(Riconoscimento fiscale gratuito, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro, del maggior valore iscritto dalla società conferitaria nell'ipotesi di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'art. 176 del TUIR. Articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296)

Quesito

I Signori X e Y sono titolari, rispettivamente, il primo di una ditta individuale esercente attività di commercio al dettaglio di fiori e piante ed il secondo di una ditta individuale avente ad oggetto l'esercizio di agenzia di pompe funebri ed il connesso commercio al dettaglio di accessori mortuari. Quest'ultima, la "Y Group di Y", a partire dal 2005, ha iniziato anche l'attività di commercio al dettaglio di piante e fiori freschi e sintetici ed articoli complementari, articoli decorativi di arredamento, tessili, mobili, arredocasa, oggettistica/casa, articoli da regalo ed oggetti preziosi.

E' intenzione degli istanti, Signori X e Y Giuseppe, conferire le proprie aziende in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione. La predetta operazione di aggregazione aziendale, che sarà implementata mediante

conferimento d'azienda in neutralità fiscale, ai sensi dell'art. 176 del Tuir, consentirà alle due imprese, operanti in settori contigui, di ottenere i vantaggi di seguito elencati:

- a) maggiore potenzialità ed efficienza del servizio offerto ai clienti derivante da un'integrazione di tipo verticale;
- b) conseguente passaggio di clientela con crescita della forza contrattuale e, di conseguenza, del volume d'affari;
- c) sostenimento di minori costi, in quanto il know how di entrambi favorirebbe una maggiore ottimizzazione del servizio;
- d) economie di scala sul piano finanziario, commerciale ed organizzativo;
- e) miglioramento della posizione nei confronti degli istituti di credito.

Le due ditte, ponendo in essere un'operazione di conferimento ai sensi dell'articolo 176 del Tuir, intendono avvalersi del c.d. "bonus aggregazioni" di cui all'art. 1, commi 242 e ss. della Legge Finanziaria per il 2007.

A tal fine, dichiarano di essere in possesso dei requisiti necessari alla fruizione del beneficio fiscale.

Nello specifico, i soggetti istanti dichiarano:

- 1) che le imprese di cui sono titolari sono operative da almeno due anni;
- 2) che non sussiste alcun rapporto di partecipazione;
- 3) che non appartengono ad uno stesso gruppo societario, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile;
- 4) che tra i Signori X e Y non sussistono rapporti di parentela entro il terzo grado ed affinità entro il secondo;
- 5) di essere in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi, richiesti ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale, non solo al momento in

cui viene posta in essere l'operazione di conferimento, ma anche nei due anni precedenti l'operazione stessa.

L'istante chiede che l'operazione di conferimento sopra descritta possa ritenersi inclusa tra quelle previste dalla norma agevolativa introdotta dall'articolo 1, commi 242-249 della legge 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria 2007).

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che la prospettata operazione di conferimento possa beneficiare del riconoscimento fiscale previsto dalla norma agevolativa di cui all'articolo 1, commi 242-249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 in quanto in possesso dei requisiti richiesti dalla norma per la fruizione del beneficio.

Parere della Direzione

Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007), consentono, al ricorrere di particolari condizioni, per le operazioni di conferimento (e per quelle di fusione e scissione) effettuate nel biennio 2007-2008, il riconoscimento fiscale gratuito del maggior valore iscritto in contabilità dalla società conferitaria in ipotesi di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176 del TUIR.

Per le operazioni di conferimento, in particolare, in deroga alla neutralità sancita dall'articolo 176 del Tuir, il soggetto conferitario non “*subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo*”, ma vede riconosciuti anche ai fini fiscali i maggiori valori dei beni strumentali, materiali ed immateriali e/o dell'avviamento emergenti a seguito del conferimento, entro il limite massimo di 5 milioni di euro.

Per avvalersi dell'agevolazione fiscale in commento è necessario presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate una preventiva istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge 27 agosto 2000 n. 212, al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa in commento.

Nell'ipotesi di conferimento d'azienda, per quanto concerne i requisiti soggettivi, il comma 243 del citato articolo 1 della legge finanziaria 2007 dispone che il beneficio sia riconosciuto al soggetto conferitario qualora lo stesso rientri in una delle tipologie societarie previste nell'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir. In merito ai requisiti oggettivi di "operatività" ed "indipendenza", il successivo comma 244 subordina il riconoscimento dell'agevolazione in commento al rispetto di determinate condizioni. Il suddetto comma dispone, infatti, che l'agevolazione si applica *"qualora alle operazioni di aggregazione aziendale partecipino esclusivamente imprese operative da almeno due anni. Le medesime disposizioni non si applicano qualora le imprese che partecipano alle predette operazioni facciano parte dello stesso gruppo societario. Sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile"*. Come ulteriormente chiarito nella circolare n. 16/E del 21 marzo 2007, le imprese che partecipano all'operazione di conferimento:

- devono essere operative da almeno due anni, ossia devono aver svolto una effettiva attività commerciale nel biennio precedente l'effettuazione dell'operazione;
- devono essere fra loro "indipendenti", nel senso che non devono far parte dello stesso gruppo societario ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile né essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione, né controllate, anche indirettamente, dal medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, ivi inclusa la circostanza che il controllo indiretto sia assicurato dalla medesima persona fisica o da persone fisiche legate tra loro da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo grado ai sensi dell'articolo 5, co. 5 del Tuir.

Ai sensi del comma 245, l'agevolazione 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”*.

Inoltre, come si desume dalla lettera della norma, che fa esplicito riferimento all'effetto di “aggregazione aziendale”, l'operazione di conferimento deve realizzare necessariamente un'effettiva aggregazione aziendale, necessitando al tal fine la concentrazione di almeno due aziende, operative ed indipendenti, preesistenti.

Ciò premesso, occorre verificare, se - nella fattispecie prospettata nell'istanza - sussistono tutti i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma agevolativa. In merito al requisito soggettivo, nel caso descritto la società conferitaria di nuova costituzione rispetta il requisito soggettivo previsto dalla norma, dal momento che dovrebbe presentare la forma giuridica di società a responsabilità limitata e, dunque, rientra tra i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir. Al riguardo, si precisa infatti che le modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria per l'anno 2008) al comma 1 dell'articolo 176 del Tuir, per cui per i conferimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2008 il regime di neutralità è applicabile anche nel caso in cui la conferitaria sia una società di persone, non hanno modificato il comma 242 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

La circostanza, inoltre, che il descritto processo di aggregazione aziendale si realizzi mediante un'operazione di conferimento di azienda ai sensi dell'articolo 176 del TUIR, da effettuarsi nel corso del 2008, comporta il rispetto sia del requisito oggettivo che del requisito temporale.

Con riserva di riscontro nella competente sede di accertamento si prende atto in particolare che il conferimento ha per oggetto – come si desume nell'interpello – aziende e non singoli beni.

Come chiarito dalla scrivente nella circolare n. 16/E del 21 marzo 2007, al paragrafo 5.1, con riferimento al requisito dell'operatività da almeno due anni, *“l'agevolazione può essere comunque riconosciuta nei casi in cui si effettuino due o più conferimenti (...) d'azienda da parte di società, indipendenti ed operative da almeno due anni, a favore di una società di nuova costituzione, realizzandosi anche in tali fattispecie operazioni di aggregazione aziendale”*. Di conseguenza, la sussistenza del suddetto requisito va verificata in capo ai due soggetti conferenti le rispettive aziende. A tal riguardo, le ditte individuali istanti hanno dichiarato e dimostrato con idonea documentazione di essere già operative nei periodi d'imposta 2005 e 2006. Dal momento che la prospettata operazione di conferimento verrà implementata nel corso del 2008, la scrivente precisa che il richiamato requisito di operatività deve essere verificato anche per il periodo d'imposta 2007.

Con riferimento, poi, al requisito dell'indipendenza, i titolari delle ditte istanti hanno dichiarato che non sussiste alcun rapporto di parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo grado ai sensi dell'art. 5, comma 5, del Tuir fra di loro.

In merito al requisito di cui al comma 245 del citato articolo 1, le ditte individuali partecipanti all'operazione di conferimento hanno dichiarato di essersi trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti la data di presentazione dell'istanza, nelle condizioni di operatività ed indipendenza richieste dalla legge, ed attestano altresì che *“tali requisiti sussisteranno al tempo di esecuzione dell'operazione”*.

La scrivente ritiene, pertanto, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi dichiarati, qui assunti acriticamente nel presupposto della loro completezza, veridicità e concreta realizzazione, con riserva di adeguati riscontri in sede di eventuali accertamenti, che nella fattispecie oggetto della presente istanza sussistano tutti i requisiti previsti dall'articolo 1, commi da 242 a 245, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. La società conferitaria di nuova costituzione potrà, di

conseguenza, applicare le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 243, della menzionata legge, secondo il quale *“si considerano riconosciuti, ai fini fiscali, i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario ... a titolo di avviamento o beni strumentali materiali e immateriali, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro”*.

Per completezza espositiva, si rammenta che ai sensi del comma 248 della citata legge : *“La società risultante dall'aggregazione che nei primi quattro periodi di imposta dall'effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie di cui al titolo III, capi III e IV, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero cede i beni iscritti o rivalutati ai sensi dei commi da 242 a 249, decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.”*.

Da ultimo la scrivente fornisce chiarimenti, con gli effetti tipici dell'interpello ai sensi dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in ordine al secondo quesito posto dai soggetti istanti in sede di produzione di documentazione integrativa, ossia se è possibile attribuire una partecipazione al capitale della società conferitaria, in regime di neutralità fiscale, al collaboratore dell'impresa familiare “Y Group Di Y”. Al riguardo si fa presente quanto segue.

Il conferimento d'azienda in continuità dei valori fiscali, c.d. “neutrale”, può essere effettuato, subordinatamente alla sussistenza di tutti gli altri requisiti oggettivi e soggettivi di cui al citato articolo 176 del Tuir, *“tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali”*. La “Y Group Di Y”, in cui collabora il coniuge del titolare, è una impresa individuale, costituita sotto la forma di impresa familiare ai sensi dell'articolo 230-bis del Codice Civile.

Dal punto di vista fiscale, è stato chiarito (Circolare n. 40 del 19 dicembre 1976) che, sebbene il trattamento dei redditi delle imprese familiari di

cui all'art. 230-bis del codice civile sia collocata nell'ambito dell'articolo 5 (comma 4), rubricato "*redditi prodotti in forma associata*", "*non significa che nel caso di impresa familiare si tratta di reddito prodotto in forma associata*", ma solamente che si applica a tali redditi il principio di "trasparenza", in forza del quale il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione. Fatta tale premessa, l'unico soggetto in una impresa familiare ex art. 230-bis del codice civile avente la qualifica di imprenditore e che, quindi, può conferire l'azienda in neutralità ai sensi dell'articolo 176 del Tuir è il titolare dell'impresa stessa. Pertanto solo a lui spetteranno le quote della conferitaria neocostituita.

Si ribadisce, infine, che resta impregiudicato ogni ulteriore potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare, ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, se eventuali altri atti, fatti o negozi, non rappresentati dall'istante, si inseriscono in un più ampio disegno elusivo, pertanto censurabile.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla competente Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.