



*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

*Roma, 20 dicembre 2007*

**Oggetto: Istanza di Interpello– art. 11, legge 27/07/2000, n.212 – Alfa snc  
Bonus aggregazioni**

Con istanza presentata in data .. alla competente Direzione Regionale, la società in oggetto indicata intende dimostrare la sussistenza, nella fattispecie di seguito descritta, dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dall'articolo 1, commi 242 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 al fine di poter beneficiare del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti - nei limiti ed alle condizioni previste dalla citata norma agevolativa - in sede di un'operazione di conferimento di azienda ex articolo 176 del TUIR.

### **QUESITO**

Le società Alfa Snc e Beta Srl svolgono attività di gestione degli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento, di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. La prima detiene circa 450 apparecchi, con relativi nulla osta e contratti per il posizionamento nei pubblici esercizi, dislocati principalmente in Provincia di

... e in Provincia di ... La seconda ne detiene 260 ed opera principalmente nelle Province di .. e di ...

Le due società, nel corso del 2007, intendono conferire le proprie compagini aziendali in una newco, denominata Gamma Srl.

Le due società intendono porre in essere la predetta operazione di aggregazione aziendale, che sarà implementata mediante conferimento d'azienda in neutralità fiscale, ai sensi dell'art. 176 del Tuir, al fine di:

- a) ottenere maggiore forza contrattuale nei confronti dei fornitori degli apparecchi elettronici e nei confronti dei concessionari;
- b) ottenere economie di scala legate ai costi del personale necessario allo svuotamento/manutenzione delle apparecchiature ed ai costi amministrativi inerenti la gestione degli apparecchi.

Le due società, 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, le due società dichiarano:

- 1) di essere operative da almeno due anni, sia con riguardo all'effettivo svolgimento di attività commerciale da parte di entrambe, sia con riferimento alla normativa sulle "società di comodo";
- 2) di non essere legate tra loro da alcun rapporto di partecipazione;
- 3) di non appartenere ad uno stesso gruppo societario, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile;
- 4) di non essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, neanche per il tramite di persone fisiche legate tra loro da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo. Il capitale sociale della Beta Srl è detenuto, in maniera paritaria, dai Signori Delta e Zeta; il capitale dell'Alfa Snc è detenuto, sin dalla costituzione della società, per il cinquanta

per cento dal Signor Eta e per il restante cinquanta per cento dal Signor Teta.

- 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.

Con documentazione integrativa prodotta in data .. sono stati, inoltre, forniti i seguenti dati.

Il conferimento nella newco Gamma Srl del complesso aziendale della Beta Srl farà emergere un maggior valore di euro 1.221.653, che il conferitario iscriverà interamente a titolo di Avviamento.

Il conferimento nella newco dell'azienda dell' Alfa Snc farà emergere un plusvalore di euro 3.547.588, da imputare per euro 1.017.580 ad un fabbricato strumentale adibito a magazzino, categoria catastale D1, per euro 215.536 ad una area edificabile sita in zona artigianale e acquistata di recente al fine di ampliare gli spazi di produzione e per euro 2.314.471 ad Avviamento.

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 INTERPETATIVA APROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

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 delle legge 27 dicembre 2006, n. 296 in quanto in possesso dei requisiti richiesti dalla norma per la fruizione del beneficio.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha introdotto un'agevolazione 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'art. 176 del TUIR.

Tale agevolazione introduce una deroga al principio di neutralità previsto nel vigente ordinamento tributario dagli articoli 172, 173 e 176, del D.P.R. n. 917 del 1986 - che disciplinano rispettivamente le operazioni di fusione, di scissione e di conferimento di azienda - al fine di favorire i processi di aggregazione aziendale e di incentivare la crescita dimensionale delle imprese italiane.

Per usufruire del descritto beneficio fiscale, le società partecipanti all'operazione straordinaria di aggregazione devono presentare alla competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate una preventiva istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti previsti dai commi da 242 a 249 della legge n. 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 straordinaria di aggregazione aziendale. Al riguardo, come chiarito dalla circolare n. 16 del 21 marzo 2007, si rileva che l'Agenzia delle entrate, in sede di risposta all'interpello presentato dal contribuente ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà prendere a riferimento il concetto di operatività contenuto nella normativa sulle c.d. "società di comodo" di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, *"escludendo dall'agevolazione, in quanto non operative, società che al di là dell'oggetto sociale dichiarato, siano state costituite per gestire il proprio patrimonio nell'interesse dei soci anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale"*;
- 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 né essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione, né 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 descritto la società conferitaria di nuova costituzione rispetta il requisito soggettivo previsto dalla norma, dal momento che presenta la forma giuridica di società a responsabilità limitata e, dunque, rientra tra i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR.

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 2007, comporta, altresì, 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 – un'azienda 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 società istanti hanno dichiarato di essere già operative nei periodi d'imposta 2005 e 2006, anche ai sensi dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Con riferimento, poi, al requisito dell'indipendenza, le società hanno dimostrato di non essere legate da alcun vincolo partecipativo e 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 le persone fisiche, titolari del capitale sociale delle società conferenti.

In merito al requisito previsto al comma 245 del più volte citato articolo 1, le società partecipanti all'operazione di conferimento d'azienda 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.”*.

Per quanto riguarda nel merito la imputazione dei maggiori valori sui diversi asset aziendali, rappresentata nell'istanza, la scrivente evidenzia che i maggiori valori imputabili al terreno edificabile, non essendo riferiti ad un bene strumentale, non possono essere riconosciuti ai fini dell'agevolazione.

In conformità con quanto evidenziato nella Circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 ai fini dell'agevolazione “Tremonti-bis” e ribadito nella Circolare n. 38/E del 9 maggio 2002, infatti, i terreni, in quanto privi del requisito della strumentalità, richiesto dalla norma, sono in via generale esclusi dall'agevolazione.

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.