

## **Risposta n. 52**

***Oggetto: istanza per la disapplicazione delle limitazioni del diritto al riporto dell'eccedenza ACE – fusione di società totalmente controllata che esercita attività immobiliare – mancanza di spese per prestazioni di lavoro subordinato***

### **QUESITO**

ALFA (d'ora in poi solo Società) presenta un'istanza ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della L. n. 212 del 2000 volta alla disapplicazione, in occasione della fusione per incorporazione della controllata BETA, delle limitazioni del diritto al riporto della sola eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del D.L. n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214 del 2011 (d'ora in poi solo eccedenza ACE) maturata da quest'ultima.

Nell'istanza, la Società evidenzia che:

- nel luglio 20xx, la Società costituì la società BETA unipersonale con lo scopo di ...;
- nel dicembre 20xx, la BETA deliberò la modifica del proprio originario oggetto sociale (che – come evidenziato nell'istanza – non aveva e non poteva avere concreta esecuzione) divenendo sostanzialmente quello di una immobiliare di gestione, nonché il cambio della propria denominazione sociale in BETA;

- dal dicembre 20xx, la BETA ha sempre svolto l'attività tipica delle immobiliari di gestione, locando immobili di proprietà o in leasing finanziario, prevalentemente alla controllante Società;

- tale attività immobiliare è stata esercitata senza dotarsi di una organizzazione propria e, quindi, senza personale, usufruendo di un accordo di *service amministrativo* fornito dalla Società.

La Società evidenzia di aver provveduto a deliberare e a realizzare, nel corso del 2017 (con effetti giuridici indicati al .. maggio 20zz ma con effetti fiscali e contabili retrodatati al 1° gennaio 20zz), la fusione per incorporazione della BETA, società totalmente controllata.

In proposito, la Società evidenzia che la BETA:

- possiede, come posizione soggettiva riportabile nell'ambito della rappresentata fusione, esclusivamente un'eccedenza di ACE indicata in euro ... al 31 dicembre 20yy (cfr. quanto indicato nel modello Redditi SC 2017, periodo d'imposta 2016, quadro RS113, col. 15) e stimata al maggio 20zz in euro ... complessivi;

- in relazione al periodo d'imposta (20yy) precedente alla deliberazione della fusione e all'*infra-periodo* 1° gennaio-... maggio 20zz, rispetta sia il limite patrimoniale sia il test di vitalità economica concernente i ricavi dell'attività caratteristica, previsti dall'articolo 172, comma 7, del TUIR;

- non rispetta il test di vitalità economica concernente i costi del personale (in relazione sia al periodo d'imposta precedente alla deliberazione della fusione sia all'*infra-periodo*).

Per quanto concerne quest'ultimo aspetto, la Società sottolinea che, "*stante la natura dell'attività della BETA e la sua struttura organizzativa, la mancanza del requisito della sussistenza di spese per prestazione di lavoro subordinato, inesistenti non solo nell'atto in cui è avvenuta la fusione ma anche in tutti gli esercizi fin dalla costituzione della società, debba ritenersi fisiologic[a] e non rappresentativ[a] di alcun comportamento elusivo*" (così pag. 2 dell'istanza).

Alla luce di quanto sopra, in occasione della rappresentata fusione, la Società chiede la disapplicazione delle limitazioni del diritto al riporto di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR, della sola eccedenza ACE maturata dalla BETA.

Con nota del ..., la scrivente Agenzia ha formulato una richiesta di documentazione integrativa che è stata prodotta dalla Società in data ....

### **SOLUZIONE PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE**

La Società ritiene che, nei confronti della BETA, non trovino applicazione le limitazioni del diritto al riporto dell'eccedenza ACE.

In particolare, la Società ritiene che, anche se la BETA non dispone di alcun costo del personale, questa non sia qualificabile come una c.d. bara fiscale. Al riguardo, la Società osserva che la BETA ha mantenuto un livello di ricavi tale da soddisfare le condizioni richieste dall'articolo 172, comma 7, del TUIR e che la stessa non ha mai prodotto perdite fiscali fin dall'inizio della sua attività (andamento confermato anche nell'*infra-periodo* 1° gennaio-... maggio 20zz).

Inoltre, la Società sottolinea che l'assenza di costo del lavoro nel conto economico dei bilanci della BETA deriva dalla natura stessa dell'attività svolta e dalla sua struttura organizzativa. Infatti, la Società fa presente che la BETA aveva concluso, in data ..., un contratto di *service amministrativo* con la stessa Società la quale, tra l'altro, provvedeva, per conto della BETA, all'emissione delle fatture attive, all'elaborazione della contabilità, agli adempimenti fiscali, etc..

Inoltre, la Società fa presente che la BETA non sopportava alcun costo per l'amministratore e per il collegio sindacale poiché, in relazione al primo, l'amministratore dell'BETA era lo stesso della Società (dalla quale già percepiva una remunerazione) e in sede di assemblea della BETA non è stata mai adottata alcuna delibera relativa alla remunerazione del suo amministratore, e, in relazione al collegio sindacale, questo non è stato mai nominato non essendo (per la BETA) obbligatorio per Statuto e per legge.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Occorre premettere che la presente risposta viene fornita nei limiti di quanto dedotto nell'istanza (ossia, per il solo mancato rispetto, da parte della BETA, dell'indice di vitalità economica riferito ai costi del personale, unico indice ritenuto non rispettato nell'istanza), senza che ciò implichi o presupponga un giudizio sulla sussistenza e sulla corretta quantificazione delle posizioni soggettive passive (eccedenza ACE, perdite fiscali o interessi passivi c.d. ineducibili) riferite alla BETA e alla Società nonché sul rispetto, da parte di quest'ultima, delle condizioni per il riporto delle sue eventuali posizioni soggettive ai sensi dell'articolo 172, comma 7, del TUIR.

Ciò premesso, va rilevato che la circolare n. 9/E del 2010 ha ribadito che il diritto al riporto delle perdite (e, per quanto qui interessa, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 549, lettera c), della L. n. 232 del 2016, anche delle eccedenze ACE) è condizionato, in ogni caso, alla permanenza delle condizioni di vitalità economica – desunte dai ricavi conseguiti e dalle spese per prestazioni di lavoro subordinato – della società che intende riportare le posizioni soggettive passive, al fine di verificare che la stessa non si sia stata depotenziata in vista dell'operazione di fusione.

La *ratio* di tale disposizione è di contrastare la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva, poste in essere al fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali (e/o degli interessi passivi ineducibili e/o eccedenza ACE) di una società con gli utili imponibili dell'altra, introducendo un divieto al riporto delle stesse qualora non sussistano quelle minime condizioni di vitalità economica previste dalla norma.

In proposito, si ricorda che l'articolo 172, comma 7, del TUIR richiede che la società, la cui posizione soggettiva si vuole riportare, sia operativa, negando, in sostanza, il diritto al riporto se non esiste più l'attività economica cui tale posizione si riferisce. In tal senso, in un'ottica antielusiva, i requisiti minimi di

vitalità economica debbono sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, così come si ricava dal dato letterale del citato comma 7, bensì debbono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata.

Nel caso in esame, secondo quanto prospettato nell'istanza, la BETA non rispetta esclusivamente l'indice di vitalità economica afferente ai costi del personale sia in relazione al periodo d'imposta (20yy) precedente la data di deliberazione della fusione, sia in relazione all'*infra-periodo* compreso tra l'inizio del periodo d'imposta (1° gennaio 20zz) e la data di efficacia giuridica della fusione medesima (... maggio 20zz). Tale mancato rispetto sarebbe determinato – secondo la Società – dalla sola circostanza che la Immobiliare non ha mai avuto personale dipendente né sono mai stati deliberati compensi per gli amministratori o per il Collegio Sindacale.

In relazione all'assenza di costi del personale, va ricordato che la risoluzione n. 337/E del 2002 ha evidenziato che *“la mancanza assoluta di tale spesa in bilancio non è, da sola, sintomo di scarsa vitalità aziendale, atteso che tale voce molto frequentemente non compare nei bilanci di tale tipo di società”* (concetto ribadito nella risoluzione n. 148/E del 2008).

Secondo quanto indicato nell'istanza, la mancanza dei costi del personale dell'Immobiliare e, in genere, di personale è dovuta alla *“natura dell'attività della BETA”* (sostanzialmente un'attività di immobiliare di gestione) e alla sua *“struttura organizzativa”*. In proposito, la Società evidenzia come la BETA, attraverso il contratto di *service amministrativo*, abbia attribuito alla stessa Società l'intera gestione della sua attività e come il mancato riconoscimento di una remunerazione agli amministratori derivi dalle seguenti circostanze: *“a) l'attività di locazione di immobili strumentali veniva svolta dall'incorporata prevalentemente nei confronti dell'incorporante; b) la coincidenza del rappresentante legale delle due società in un'unica persona, il Sig. ..., che già percepiva il compenso in qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione dell'incorporante [la Società]; c) l'assenza di un'attività operativa da parte dell'amministratore unico ritenuta rilevante e meritevole di un compenso*

*separato.*” (così la nota del 13 dicembre 2018).

Nel loro insieme, tali circostanze giustificano l'assenza in bilancio di costi per l'amministrazione della BETA e, in generale, la mancanza di costi del personale esclusivamente ai fini della verifica del relativo indice di vitalità economica di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR.

Alla luce di quanto sopra, non potendosi desumere – sulla base della sola rappresentata circostanza della mancanza di costi del personale – la qualifica della BETA come bara fiscale e/o come un soggetto depotenziato in vista dell'operazione straordinaria (all'esito della quale si intende riportare l'indicata eccedenza ACE), la Scrivente ritiene che la richiesta disapplicazione, nei confronti della sola BETA, delle limitazioni di cui all'articolo 172, comma 7, del TUIR in relazione alla descritta fusione, possa essere accolta in base e nei limiti delle considerazioni sopra svolte.

Il presente parere viene reso esclusivamente ai sensi dell'articolo 172, comma 7, del TUIR sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa sopra richiamate, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione, nonché con riserva di riscontro nelle sedi competenti (anche in relazione alla correttezza dell'imputazione/attribuzione dei costi afferenti l'amministrazione dei soggetti coinvolti).

Si ribadisce, in particolare, che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'intera operazione descritta nell'interpello ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati dall'istante si inseriscano in un più ampio disegno abusivo, pertanto, censurabile.

**IL DIRETTORE CENTRALE ad  
interim  
(firmato digitalmente)**