

Risposta n. 82/2022

OGGETTO: rilevanza dei conferimenti d'azienda ricevuti dal conferitario ai fini dell'applicazione della disciplina antielusiva speciale di cui dell'art. 10, comma 3, lettera b), del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 (Nuovo Decreto ACE).

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società istante ha presentato un'istanza di interpello "ordinario" ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della Legge 27 luglio 2000, n. 212, finalizzata ad ottenere chiarimenti in merito all'ambito applicativo della disposizione contenuta nell'art. 10, comma 3, lett. b), del D.M. 3 agosto 2017 (di seguito, il "Decreto ACE") avente ad oggetto l'acquisto di aziende ovvero di rami di aziende tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario.

Nel merito, viene rappresentato quanto segue.

Nel corso del 2019, il Gruppo X è stato interessato da una complessa operazione di riorganizzazione societaria attuata attraverso diverse fasi.

Nella fase iniziale tale riorganizzazione ha comportato, tra l'altro, il conferimento a favore di Y e di Z (società allora possedute da X) di alcuni rami d'azienda condotti direttamente da X e da S.

Tanto premesso, ai fini della presente istanza, l'Istante rileva che l'art. 10 del

Decreto ACE prevede talune disposizioni antielusive speciali che, come chiarito dalla relativa relazione illustrativa, sono "[...] tese ad evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio".

In particolare, il terzo comma dell'art. 10 citato individua talune fattispecie al verificarsi delle quali opera un meccanismo di neutralizzazione della base di calcolo dell'ACE commisurato a:

a) i "corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai soggetti del gruppo";

b) i "corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo";

c) l'"incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, dei crediti di finanziamento nei confronti di soggetti del gruppo".

In tale ottica, con riferimento alla Riorganizzazione, l'Istante chiede di confermare che i conferimenti di azienda ricevuti siano esclusi dall'ambito applicativo delle disposizioni di cui alla lettera b) del terzo comma dell'art. 10 del Decreto ACE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che i conferimenti d'azienda, di cui ha beneficiato nell'ambito della riorganizzazione, debbano essere esclusi dall'ambito applicativo della lettera b) del terzo comma dell'art. 10 del Decreto ACE. A supporto di tale conclusione rileva che, con riferimento ad una fattispecie assimilabile (i.e. l'acquisizione infragruppo di partecipazioni di controllo mediante corrispettivo in natura), l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 21/E del 3 giugno 2015, al paragrafo 3.6, ha avuto modo di chiarire l'esclusione dall'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 10, comma 3, lett. a), del Vecchio Decreto ace (D.M. 14 marzo 2012, sostanzialmente identiche alle disposizioni di cui all'art. 10, comma 3, lett. a), del nuovo Decreto ACE) dei casi in cui

l'acquisizione infragruppo di partecipazioni di controllo (o l'incremento di partecipazioni già detenute nel gruppo) non si realizzi mediante un contratto di compravendita che preveda la corresponsione di un corrispettivo, ossia di un prezzo in denaro. Ciò poiché, in linea di principio, l'acquisizione infragruppo di partecipazioni di controllo (o l'incremento di partecipazioni già detenute nel gruppo) mediante un contratto che preveda la corresponsione di un corrispettivo in natura non può comportare moltiplicazioni del beneficio ACE, mediante il trasferimento di somme che hanno incrementato il capitale proprio di chi le ha ricevute ad altri soggetti del gruppo potenzialmente legittimati ad usare tali somme per porre in essere un conferimento in denaro duplicando la base ACE.

In ossequio al principio innanzi riportato, l'Istante ritiene che i conferimenti di azienda operati all'interno del gruppo nell'ambito della riorganizzazione non debbano comportare alcuna penalizzazione della base ACE in capo alla conferitaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La presente istanza ha per oggetto la rilevanza dei conferimenti d'azienda di cui l'istante ha beneficiato nell'ambito della riorganizzazione descritta, ai fini dell'applicazione della disciplina antielusiva speciale di cui dell'art. 10, comma 3, lettera b), del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 (Nuovo Decreto ACE).

Al riguardo si osserva che il citato articolo 10 del Nuovo Decreto ACE contiene un elenco di operazioni che il legislatore ha ritenuto potenzialmente elusive, in quanto idonee a realizzare una indebita moltiplicazione del beneficio ACE all'interno dei gruppi societari, attraverso movimentazioni di somme di denaro, effettuate al fine di creare base ACE in capo a più soggetti, a fronte di un'unica immissione di capitale di rischio.

La *ratio* delle disposizioni in commento è di natura antielusiva e consiste nell'evitare che, a fronte di un'unica immissione di capitale, si creino variazioni in aumento del capitale proprio in più soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Presupposto di tale "indebita moltiplicazione", anche solo potenziale, è il trasferimento di somme di denaro all'interno del gruppo stesso attraverso cui "creare artificiosamente" base agevolabile ai fini ACE, utilizzando risorse che, in precedenza, hanno già determinato un'agevolazione in capo ad altri soggetti del gruppo.

In tale ottica, l'articolo 10, comma 3, lett. b) del Nuovo Decreto ACE prevede espressamente che la variazione in aumento rilevante ai fini ACE (già ridotta per effetto di eventuali conferimenti in denaro operati nel gruppo) debba essere ulteriormente diminuita fino a concorrenza "dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo".

La norma fa evidentemente riferimento ai "corrispettivi in denaro" che, immessi nel gruppo, potrebbero essere utilizzati al fine di effettuare successivi conferimenti agevolabili.

In tale contesto, nella circolare n. 21/E del 3 giugno 2015 - con riferimento alla sostanzialmente analoga fattispecie dell'acquisto di partecipazioni nel gruppo, contemplata dal precedente DM 2012 ed attualmente disciplinata dal medesimo comma 3, lett. a) del nuovo DM ACE - è stata chiarita l'esclusione dall'ambito di applicazione della disciplina antielusiva speciale delle operazioni di acquisto infragruppo di partecipazioni nei casi in cui detto acquisto non si realizzi mediante un contratto di compravendita che preveda la corresponsione di un corrispettivo, ossia di un prezzo in denaro.

Ciò considerato, nel caso di specie il conferimento d'azienda di cui ha beneficiato l'istante ha previsto l'apporto di un complesso di beni (ramo d'azienda) in capo allo stesso, il quale - in contropartita - ha ceduto una quota di partecipazione nella società conferitaria.

L'operazione ha presupposti simili alla cessione d'azienda con la differenza che

in tale specifica operazione non vi è il pagamento di un corrispettivo in denaro ma un equivalente numero di quote nella società in cui si conferisce il complesso.

Tale circostanza (i.e. assenza di un corrispettivo in denaro), sulla base di quanto fin qui considerato, esclude che tale ipotesi possa rientrare, in capo al conferitario, nelle operazioni di acquisto di azienda/ramo d'azienda potenzialmente elusive di cui al citato articolo 10, comma 3) lett. b), del nuovo DM ACE.

Ciò poiché in tale operazione (conferimento d'azienda/ramo d'azienda) viene a mancare il presupposto alla base della realizzazione del potenzialmente fenomeno duplicativo che la norma contrasta che, si ricorda, è il trasferimento di somme di denaro, che hanno già incrementato il capitale proprio di chi le ha ricevute, ad altri soggetti del gruppo potenzialmente legittimati ad usare tali somme per porre in essere ulteriori conferimenti in denaro.

Sulla base di quanto sopra osservato, si ritiene che i conferimenti di azienda/rami d'azienda operati in favore della conferitaria istante a fronte della corresponsione di un corrispettivo in natura non debbano comportare alcuna sterilizzazione della base ACE in capo alla società conferitaria.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)