

Il decreto Irpef-Ires

Con il decreto Irpef-Ires all'esame del Parlamento il regime di realizzo controllato non richiederà più l'unipersonalità della conferitaria, trovando applicazione anche in presenza di conferitarie partecipate dai

familiari del conferente. Quindi, i soggetti che abbiano già posto in essere conferimenti qualificati a favore di società unipersonali in futuro potranno procedere alla fusione con partecipate da familiari senza far emergere i profili abusivi

Abusiva la pluralità di negozi giuridici al posto di un solo atto

L'interpello

Si pone il problema della data da cui decorrono i termini di accertamento

Filippo Maisto

Con la risposta a interpello 200 pubblicata l'11 ottobre l'agenzia delle Entrate ritiene che il conferimento di due partecipazioni qualificate effettuato da una persona fisica a favore di una conferitaria unipersonale in regime di realizzo controllato ex articolo 177, comma 2-bis, del Tuir debba ritenersi abusivo nella misura in cui (i) a esito del conferimento la partecipazione totalitaria nella conferitaria venga dapprima conferita, ex articolo 177, comma 2, del Tuir, dalla persona fisica a una holding partecipata unitariamente a altro socio e (ii) successivamente la conferitaria unipersonale venga fusa per incorporazione nella holding comune.

Ad avviso dell'Agenzia, infatti, il medesimo assetto finale avrebbe potuto essere raggiunto mediante il più lineare conferimento diretto delle due partecipazioni qualificate a favore della holding comune. L'abuso risiede nel fatto che tale conferimento diretto sarebbe stato pienamente imponibile ex articolo 9 del Tuir in ragione del mancato soddisfacimento del requisito di unipersonalità della società conferitaria richiesto dall'articolo 177, comma 2-bis, del Tuir.

L'interpello offre lo spunto per alcune riflessioni.

Appare innanzitutto consolidarsi la prassi volta a riqualificare operazioni caratterizzate da una pluralità di negozi giuridici fiscalmente neutrali nel caso in cui il medesimo assetto finale possa essere raggiunto mediante un unico atto di conferimento realizzativo ex articolo 9 del Tuir (si veda la risposta 30/2018 ove viene riqualificata in un singolo atto di conferimento imponibile una complessa operazione di conferimento congiunto a realizzo controllato e successiva scissione asimmetrica della conferitaria).

Emerge, inoltre, il tema del dies a quo dei termini di accertamento in presenza di fattispecie di abuso «a formazione progressiva», ossia in presenza di operazioni complesse che si articolano in una pluralità di negozi giuridici il cui perfezionamento si stratifica nel tempo. Tornando alla risposta 200/2024, ci si interroga se i termini di accertamento decorrano dall'annualità di effettuazione dei conferimenti a neutralità indotta o da quella successiva in cui si perfeziona la fusione. Sul punto l'Agenzia ha espresso il suo avviso in un interpello non pubblicato avente ad oggetto l'abusività, ai fini dell'imposta di registro, della complessa operazione di conferimento d'azienda, cessione della società conferitaria e fusione della stessa conferitaria nella società cessionaria.

In tale sede l'agenzia delle Entrate ha ritenuto che il termine triennale di decadenza di cui all'articolo 76 del Tuir entro il quale l'Ufficio può contestare l'abusività del disegno negoziale decorra dalla data di efficacia della fusione, in quanto atto ultimo che perfeziona la condotta abusiva.

Resta fermo che il decorso di un lasso temporale significativo tra i singoli atti dovrebbe facilitare la prova circa il fatto che le singole operazioni non facciano parte del medesimo disegno elusivo, bensì siano slegate tra loro e dotate di sostanza economica. Si veda al riguardo la risposta ad interpello n. 503/2022, ove è stata riconosciuta la non abusività, ai fini dell'imposta di registro, della medesima sequenza di conferimento d'azienda, cessione di partecipazioni e successiva fusione in ragione del decorso di quattro anni tra i primi due negozi e l'atto ultimo di fusione (periodo temporale durante il quale era peraltro cambiato l'azionista di riferimento del gruppo così come il mercato e le strategie aziendali).