

Normativa e prassi

Limiti al riporto eccedenza Ace: chiarimenti sulla disapplicazione

13 Febbraio 2019

Dalla sola mancanza di costi del personale nel bilancio della incorporata non deriva la sua qualifica come bara fiscale o come un soggetto depotenziato in vista di una fusione



A seguito della fusione per incorporazione di una società totalmente controllata, che esercita attività immobiliare e che non rispetta esclusivamente l'indice di vitalità economica relativo ai costi del personale, è ammissibile la disapplicazione delle limitazioni del diritto al riporto dell'eccedenza Ace maturata dalla controllata.

È questa, in sintesi, la soluzione prospettata dall'Agenzia delle entrate nella [risposta n. 52/2019](#).

Quesito

Una società ha presentato istanza di interpello per la disapplicazione delle limitazioni del diritto al riporto dell'eccedenza Ace maturata dalla incorporata nell'ambito di una fusione per incorporazione.

La controllata-incorporata, fin dalla sua costituzione, ha sempre svolto l'attività tipica delle società immobiliari di gestione, locando immobili di proprietà o in *leasing* finanziario prevalentemente alla controllante; l'attività immobiliare, peraltro, è stata esercitata senza dotarsi di una organizzazione propria e, quindi, senza personale, usufruendo di un accordo di *service amministrativo* fornito dalla controllante.

Con specifico riferimento alle limitazioni del diritto di riporto dell'eccedenza Ace maturata dalla

controllata, l'istante evidenza che, in relazione al periodo d'imposta precedente alla deliberazione della fusione e all'infra-periodo, la controllata rispetta sia il limite patrimoniale sia il test di vitalità economica concernente i ricavi dell'attività caratteristica, mentre non rispetta il test di vitalità economica concernente i costi del personale.

Risposta

Nell'ambito della disciplina della fusione di società, il Tuir stabilisce che la società, la cui posizione soggettiva si vuole riportare, deve essere operativa. In altri termini, il riporto non può essere eseguito se non esiste più l'attività economica cui tale posizione si riferisce. Peraltro, in funzione antielusiva, è richiesto che i requisiti minimi di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, ma debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata (**articolo 172**, comma 7, Tuir).

Questa disposizione ha lo scopo di evitare fusioni con società prive di capacità produttiva, realizzate per attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali (e/o degli interessi passivi indeducibili e/o dell'eccedenza Ace) di una società con gli utili imponibili dell'altra.

Con la **circolare n. 9/2010** è stato ribadito che anche il diritto al riporto delle perdite e delle eccedenze Ace è subordinato alla sussistenza delle condizioni di vitalità economica della società che intende riportare le posizioni soggettive passive; ciò allo scopo di verificare che quest'ultima non si sia stata depotenziata in vista dell'operazione di fusione.

Nel caso oggetto dell'istanza di interpello, la controllata incorporata non rispetta esclusivamente l'indice di vitalità economica relativo ai costi del personale sia in relazione al periodo d'imposta precedente la data di deliberazione della fusione sia in relazione all'infra-periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria.

In relazione all'assenza di costi del personale, l'Agenzia ha già avuto modo di chiarire 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 alcune tipologie di società (*cfr* **risoluzione 337/2002**).

L'assenza di costo del lavoro nel conto economico dei bilanci della incorporata deriva dalla natura dell'attività svolta (gestione di immobili) e dalla sua struttura organizzativa. Essa, infatti, aveva concluso un contratto di *service amministrativo* con la incorporante che, tra l'altro, provvedeva, per conto della incorporata, all'emissione delle fatture attive, all'elaborazione della contabilità, agli adempimenti fiscali.

Inoltre, l'incorporata non ha mai sopportato costi per l'amministratore e per il collegio sindacale

poiché, in relazione al primo, l'amministratore era lo stesso della incorporante e il collegio sindacale non è stato mai nominato, non essendo obbligatorio per statuto e per legge.

Pertanto, l'Agenzia, aderendo alla tesi prospettata nell'istanza di interpello, conclude affermando che tali circostanze giustificano l'assenza in bilancio di costi per l'amministrazione della incorporata e, in generale, la mancanza di costi del personale esclusivamente ai fini della verifica del relativo indice di vitalità economica.

Dalla sola circostanza della mancanza di costi del personale non si può desumere la qualifica della incorporata come bara fiscale e/o come un soggetto depotenziato in vista della fusione e, quindi, la richiesta disapplicazione delle limitazioni al riporto dell'eccedenza Ace può essere accolta.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/limiti-al-riporto-eccedenza-ace-chiarimenti-sulla>