

ISTITUTI DEFLATTIVI

Divieto di commercio delle c.d. bare fiscali: disapplicazione della disciplina

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

L'ATTIVITÀ DI COMPLIANCE FISCALE: STRUMENTI DI PREVENZIONE DELLE CONTESTAZIONI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 84, comma 3, Tuir](#) prevede che le disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali ([articolo 84, comma 1, Tuir](#)) non si applicano nel caso in cui **“la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l’attività principale in fatto esercitata nei periodi d’imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell’attività assume rilevanza se interviene nel periodo d’imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell’articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all’articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all’aiuto alla crescita economica”**.

Quindi, sulla base del disposto della norma sopra riportata, è **precluso** il riporto di:

- perdite fiscali ex [articolo 84, comma 1, Tuir](#);
- eccedenze di interessi passivi ex [articolo 96 Tuir](#);
- eccedenze di Ace ex [articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#)

nell’ipotesi in cui **congiuntamente** venga:

- trasferita a terzi la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto in assemblea ordinaria (c.d. requisito soggettivo);
- modificata l’attività esercitata nell’anno ovvero nel biennio successivo o antecedente al trasferimento delle partecipazioni sociali (c.d. requisito oggettivo).

Questa norma, di chiara matrice **antielusiva**, mira a colpire tutte quelle situazioni in cui le

perdite fiscali subite da un soggetto in dipendenza dello svolgimento di una determinata attività **possano compensare redditi che derivano da un'attività profittevole diversa dalla prima**, quando nel periodo sospetto vi sia il cambiamento della compagine sociale.

Tale norma può essere **disapplicata** dal contribuente con due distinte modalità:

- **in maniera automatica**;
- **mediante la presentazione di un'istanza di interpello**.

Le due **condizioni** si devono verificare **congiuntamente**.

La **disapplicazione automatica** è possibile, ai sensi dello stesso [**articolo 84, comma 3, Tuir**](#), nell'ipotesi in cui la società che dispone di perdite fiscali “potenzialmente” riportabili:

- nel biennio precedente a quello di trasferimento delle partecipazioni abbia avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle **10 unità**;
- dal **conto economico** relativo all'esercizio precedente quello di trasferimento delle partecipazioni risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'[**articolo 2425 cod. civ.**](#), superiore al **40 per cento** di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Se non ricorrono le condizioni sopra descritte, la società che intende riportare le perdite fiscali, nonostante il divieto posto dall'[**articolo 84, comma 3, Tuir**](#), può presentare **un'istanza d'interpello ai sensi dell'[**articolo 11, comma 2, L. 212/2000**](#)**.

Questo ultimo aspetto merita una riflessione su un aspetto che può apparire solo meramente procedurale, ma che invece produce effetti anche sul **piano sostanziale**.

L'interpello presentato ai sensi dell'[**articolo 11, comma 2, L. 212/2000**](#) è definito di tipo **disapplicativo**, in quanto consente al contribuente di richiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la **disapplicazione di norme tributarie** che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. **La presentazione di questa tipologia di interpello è obbligatoria**.

L'interpello disapplicativo deve essere presentato quando il contribuente **ricade nell'ambito applicativo dell'[**articolo 84, comma 3, Tuir**](#)** (il requisito oggettivo e soggettivo sono pienamente integrati) ma intende dimostrare all'Amministrazione finanziaria che il riporto delle perdite fiscali (dell'eccedenza di interessi passivi o di Ace) è **legittimo**, in quanto **la società non è qualificabile come barà fiscale**.

A tal fine la società dovrà dimostrare all'Amministrazione finanziaria, tramite una serie di elementi di fatto, la propria “vitalità” (bilanci in utile, investimenti effettuati, presenza di

personale dipendente ecc.).

Se, diversamente da quanto sopra, il contribuente non è certo di ricadere nell'ambito della disciplina dell'[**articolo 84, comma 3, Tuir**](#), l'interpello da presentare non è quello disapplicativo ma quello **ordinario ex articolo 11, comma 1, lettera a), L. 212/2000**.

Ciò avviene nell'ipotesi in cui il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria per conoscere il parere in merito all'integrazione dei **requisiti oggettivi e soggettivi** della disciplina antielusiva in commento, e ciò può accadere nell'ipotesi in cui non abbia la certezza in merito **al trasferimento a terzi delle partecipazioni che comportano la maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria ovvero in merito al mutamento dell'attività in fatto esercitata**.