

Edizione di martedì 2 Agosto 2022

CASI OPERATIVI

Dichiarazione omessa: si può scomputare il credito per imposte estere?
di **EVOLUTION**

IVA

Acquisti da non residenti: rimendi antichi a tempistiche inadeguate
di **Francesco Zuech**

IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalenze da trading in criptovalute
di **Greta Popolizio**

IVA

Il trasporto non imponibile tra operazioni a catena e beni in transito
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Un nuovo approccio dell'Agenzia sul riporto delle perdite in caso di scissione
di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

Dichiarazione omessa: si può scomputare il credito per imposte estere?

di **EVOLUTION**



Una persona fisica fiscalmente residente in Italia ha percepito, nel corso del 2019 e del 2020, redditi di fonte estera ma non ha presentato la dichiarazione dei redditi. È possibile scomputare un credito a fronte delle imposte pagate all'estero?

Esaminiamo da principio l'annualità 2020 (modello Redditi 2021). Dal quesito emerge che, in relazione a detta annualità, non è stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi.

Ciò comporta che, spirati i 90 dopo il termine ordinario del 30 novembre 2021, la dichiarazione risulta irrimediabilmente omessa.

Si deve, tuttavia, tener presente che, in caso di presentazione di una dichiarazione omessa entro i termini di quella successiva (30 novembre 2022), la stessa pur rimanendo irrimediabilmente omessa, consente il dimezzamento delle sanzioni per omessa dichiarazione.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

IVA

Acquisti da non residenti: rimendi antichi a tempistiche inadeguate

di **Francesco Zuech**



Le nuove **tempistiche** per **gestire il reverse charge** in **modalità elettronica** sono chiaramente **inadeguate**.

È impossibile, soprattutto negli studi che si occupano della **contabilità per conto terzi**, gestire il tutto a getto continuo e al più tardi entro il **15 del mese successivo all'arrivo della fattura** (fornitore UE) o all'**effettuazione dell'operazione** (fornitore extra UE), come richiede l'[articolo 1 comma 3-bis, lettera b\), D.Lgs. 127/2015](#).

Nessuno poi, senza distinzione di latitudine, scampa all'incubo amministrativo degli acquisti effettuati attraverso le **note piattaforme dagli altrettanto noti e anagrammati "Shenzen"** (si chiamano tutti così).

Agli operatori più attenti non sfugge, infatti, che in tal caso il **termine per l'autofatturazione si ferma a miseri 12 giorni**.

Svanite anche le ultime timide speranze che da un decreto dal nome nobile (il Decreto semplificazioni) potesse arrivare (gli emendamenti c'erano) il **ripristino dei termini trimestrali** quanto meno per gli **acquisti**, non resta che fare i conti con la mesta realtà e "difendersi" usando la testa, ovvero, paradossalmente, la cara vecchia **carta**.

Proviamo a ragionare facendo sponda su quelle che sono le **posizioni distensive, quantomeno sul tema in analisi, della circolare AdE 26/E/2022**, dell'Agenzia delle entrate.

Integrazione e autofattura acquisti da NR

Dalla suddetta circolare emerge quanto segue:

- **non è obbligatorio assolvere gli adempimenti Iva** (integrazione delle fatture UE e autofatture dagli extra UE) **mediante la procedura di trasmissione dell'XML** (TD17, TD18 e TD19 a seconda dei casi), ma il **mancato/tardivo invio costituisce violazione dell'obbligo comunicativo dell'esterometro** (§ 2.7); rimane fermo che l'utilizzo elettronico di detti documenti (quando tempestivo e coerente nel contenuto) può **soddisfare contestualmente sia l'adempimento Iva che l'esterometro**;
- la trasmissione dati (XML) delle operazioni passive ***“avrà rilevanza ai soli fini dell'assolvimento del relativo obbligo e delle correlate sanzioni in caso di inadempimento”*** (cioè i 2 euro dell'[articolo 11, comma 2-quater, D.Lgs. 471/1997](#)) rimanendo però ***“autonomamente sanzionabili le eventuali diverse violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione”*** (§ 2.10); in tal senso viene anche ribadito (§ 2.8) che in caso di **tardiva trasmissione dei dati** delle operazioni passive non si concretizza *“in linea generale”* anche il tardivo assolvimento dell'imposta tramite integrazione/autofattura fermo restando che detto adempimento è autonomo *“rispetto alla tardiva (od omessa) trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero”*;
- per gli acquisti da extra UE è confermato che l'invio del file XML **può avere** (ma non è un obbligo) **effetto “sostitutivo”** costituendo ad ogni effetto l'autofattura articolo 17 comma 2 (§ 2.5 e § 2.6).

Acquisto interno di beni da fornitore extra UE identificato in IT (TD19)

Il *casus belli* a cui non scappa nessuno è quello degli **acquisti**, attraverso **le note piattaforme, da fornitore extra comunitario non stabilito ma identificato (già un gran lusso) con rappresentanza fiscale in Italia.**

In questi casi, **se il cessionario si è correttamente identificato come soggetto passivo**, le migliori piattaforme già indicano che l'operazione è **soggetta al meccanismo del reverse charge ai sensi dell'[articolo 194 della Direttiva 2006/112/CE](#)** (nostro articolo 17 comma 2) escludendo, pertanto, che per il cessionario si tratti di **importazione da documentare attraverso bolletta doganale e confermando l'obbligo di emettere autofattura** ai sensi dell'articolo 21, comma 5.

Tutto bene, quindi, se non fosse che detto acquisto (di cui spesso si scopre dell'esistenza solo analizzando gli estratti conto “bancari”) va ritualmente **autofatturato entro 12 giorni**. Il fatto stesso che il **pagamento della fornitura (solitamente tramite carta di credito) sia contestuale all'ordine (ipotizziamo il 15 luglio 2022) e antecedente alla consegna/spedizione (ipotizziamo il 17 luglio)** porta infatti a ritenere **non praticabile la (auto)fatturazione differita** e pertanto, laddove si voglia fruire dell'effetto sostitutivo offerto dall'XML e godere dell'ebbrezza di eliminare la carta, **bisogna trasmettere il file entro 12 giorni dal suddetto pagamento** (nel nostro esempio entro il 27 luglio 2022).

In detti casi, infatti, il **d.d.t che documenta la consegna del pacco è evento più unico che raro e, anche fosse, la prassi** (circolare 27/E/1975 e [circolare AdE 18/E/2014](#), parte II, quesito 1) **nega che l'eventuale d.d.t. successivo al pagamento dia spazio alla fruizione dei termini della fatturazione differita.**

A normativa vigente quindi (difficile sperare che l'AdE ritorni sui propri passi) non resta che operare "sottotraccia" e **generare anche la copia cartacea dell'autofattura** in modo da poter sostenere che **l'adempimento analogico (autofattura in unico esemplare che, ricordiamo, non va inviato a nessuno** e riporta la data del giorno di effettuazione) **è avvenuto nei rispetto dei termini previsti dalla disciplina Iva** (il 27 luglio con annotazione al più tardi entro il 15 agosto, *rectius* 22, ma con imputazione a luglio).

La **trasmissione del file XML TD19** compilata con il campo data 2.1.1.3 (si noti) **del giorno di effettuazione Iva (15 luglio 2022) sarà tempestiva fino al 15 agosto** (*rectius* 22) mentre risulterà tardiva – ma **sanzionabile solo con i 2 euro – se successiva.**

Così operando, in sostanza, viene **sopito il rischio di imbattersi nella più pesante sanzione prevista dall'articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997** per l'omessa/tardiva applicazione del *reverse charge* (da 500 a 20.000 euro, nella migliore delle ipotesi).

Rimane fermo, per completezza, che il **TD19 andrà trasmesso con l'IdfiscaleIva estero del fornitore e non (pena lo scarto) con quello della sua partita Iva italiana.**

Acquisto da fornitore extra UE non identificato

Una **variante** rispetto al caso precedente, ma di più difficile interpretazione, riguarda il medesimo acquisto ma **da soggetto che non risulta però anche identificato in Italia.**

Laddove non risulti chiaro dalla documentazione che **il bene prima della consegna si trovava già regolarmente in Europa** (ad esempio perché consegnato dal fornitore residente del fornitore non stabilito) può essere opportuno – soprattutto se la fornitura supera il valore di **150 euro** per la franchigia dazi – ricorrere, se la merce non viene consegnata con il DAU (o equipollente), all'**importazione postuma** superando così il problema dell'autofattura e dell'esterometro.

In tal caso **l'Agenzia delle dogane fa pagare i dazi e l'Iva proponendo il ravvedimento di 51,60 euro** (1/5 di euro 258 ovvero del minimo previsto dall'articolo 318 del TULD), **fornendo le istruzioni per il versamento del tutto.**

Acquisto intracomunitario di beni (TD18)

Consideriamo il medesimo acquisto ma con la variante che il fornitore è **stabilito in Europa oppure è extracomunitario ma identificato in altro Stato membro**.

In tal caso le migliori piattaforme indicano che si tratta di **fornitura esente ai sensi dell'[articolo 138 della Direttiva](#)** ovvero di **cessione intracomunitaria**. In tal caso il **cessionario residente può fruire tanto per l'adempimento Iva (integrazione) che per l'esterometro della medesima di tempistica e pertanto effettuare direttamente il reverse elettronico attraverso l'invio del file XML (TD18) entro il 15 del mese successivo all'arrivo della fattura** (data – si noti – che va indicata nel campo 2.1.1.3 dell'XML).

Solo nel caso di mancato arrivo della fattura entro il **2° mese successivo alla spedizione il cessionario dove ottemperare** – entro il 15 del terzo mese – attraverso all'autofattura ex articolo 46 comma 5 (TD20) compilando il campo data con il **giorno di effettuazione**.

Rimane ferma, anche in detti casi, **l'opportunità di scindere l'adempimento Iva dall'esterometro** nel caso di invio dell'XML oltre i termini suddetti.

Acquisto di servizi (TD17)

Infine, anche per i **servizi generali** (vuoi da integrare vuoi da autofatturare) il **termine per applicare il reverse charge collima con il termine dell'esterometro** (articolo 21, comma 4, lettera c) e lettera d)) per cui – salvi i già analizzati accorgimenti per gli invii tardivi – si può procedere con **unico adempimento**.

Più attenzione va prestata, però, per gli **eventuali servizi speciali per i quali si ritorna al problema della tempistica immediata** (12 giorni) salvo non si disponga dell'idonea documentazione di cui parla l'[articolo 21, comma 4, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#).

IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalenze da trading in criptovalute

di Greta Popolizio



L'Amministrazione Finanziaria si è espressa di rado sul tema **della tassazione di plusvalenze derivanti da trading in criptovalute**.

La pronuncia più recente è la [risposta ad Interpello n. 788 del 24.11.2021](#), secondo la quale le criptovalute, in assenza di specifica normativa, sono assimilabili, dal punto di vista fiscale, alle **valute estere**.

Ne consegue che le operazioni di compravendita, quando poste in essere da persone fisiche fuori dalla sfera di impresa, possono generare materia imponibile – inquadrabile tra i **redditi diversi** – se:

- derivano da **cessioni a termine** ([articolo 67, comma 1, lett. c-ter, Tuir](#))
- derivano da **cessioni a pronti**, a condizione che nel periodo di imposta l'ammontare della giacenza media di criptovalute sia stata **superiore ad un controvalore in euro di 51.645,69** per più di sette giorni lavorativi consecutivi ([articolo 67, comma 1-ter, Tuir](#)).

In entrambe le ipotesi il legislatore intende colpire un intento **speculativo**, nel primo caso sempre presunto, nel secondo caso presunto solo sopra una determinata soglia di possesso.

Naturalmente in entrambi i casi anche le eventuali **minusvalenze** diventano rilevanti ai fini del reddito.

La **risposta ad interpello** fornisce anche alcune precisazioni, che però non risolvono tutti i dubbi:

- per cessione a pronti si intende una transazione in cui si ha lo **scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente**; ne consegue che **anche le transazioni tra crypto valute**, senza conversione in euro, si configurerebbero come operazioni plusvalenti. Sul punto si potrebbe obiettare che tali plusvalori sono meramente

- potenziali, almeno sino al cambio in valute fiat (aventi **corso legale**);
- il **“prelievo” dal wallet è equiparato ad una cessione a titolo oneroso**; pare che tale inciso debba intendersi riferito solamente alla **conversione in euro**, derivante dal prelievo, e non anche al trasferimento da un *wallet* ad un altro. Rientrerebbero in tale fattispecie le **carte di credito in critpo-valute, in via di grande diffusione**: si tratta di strumenti di pagamento messi a disposizione dei detentori di criptovalute presso *wallet* custoditi, che tramite un **servizio di exchange** “istantaneo” **convertono in euro, o altra moneta fiat, le criptovalute detenute da una persona**, per pagare un bene o servizio, ovvero effettuare un vero e proprio **prelievo** in contanti. In base alle indicazioni dell'Agenzia Entrate, in relazione ad ogni pagamento o prelievo si dovrebbe verificare l'eventuale emersione di una **plusvalenza tassabile**;
 - per la verifica della **giacenza media occorre fare riferimento all'insieme dei wallet detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia di wallet** (*paper, hardware, desktop, mobile*);
 - sempre ai fini della determinazione della **giacenza media** si deve far riferimento, in mancanza di cambio ufficiale, al cambio all'inizio del periodo di imposta rilevabile sul sito dove è stato effettuato l'acquisto o dove si effettua la maggior parte delle operazioni;
 - la quantificazione della plusvalenza deve seguire il criterio Lifo, per cui si considerano **cedute per prime le valute acquisite in data più recente**.

Si noti che l'equiparazione delle **criptovalute** alle valute estere implica inoltre un **“trascinamento”** delle cripto nel paniere di tutte le valute, ai fini della determinazione del limite di 51.645,69 euro.

Come noto, infine, le plusvalenze, **al netto di eventuali minusvalenze**, scontano **imposta sostitutiva nella misura del 26%**.

La risposta esaminata ribadisce poi l'**obbligo di monitoraggio fiscale**, ai sensi del D.L. 167/1990, di cui non ci si occupa in questa sede.

È manifesta l'**inadeguatezza dei sistemi giuridici** vigenti ad inquadrare il fenomeno dei *cripto asset*, ed il tentativo di darne una regolamentazione attraverso la via **interpretativa** mostra ancora una volta tutti i suoi limiti.

Il “mercato” delle criptovalute può prevedere infatti operazioni **anche molto differenti dal tradizionale mercato forex**, con canali del tutto **innovativi**, spesso in assenza di intermediari e difficilmente inquadrabili anche in termini di “territorialità”.

IVA

Il trasporto non imponibile tra operazioni a catena e beni in transito

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali **non imponibili**, ai sensi dell'[articolo 9, comma 1, n. 2, D.P.R. 633/1972](#), i **trasporti relativi a beni** in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi dell'**articolo 69, comma 1** (valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale).

Dal **1° gennaio 2022**, le prestazioni di cui al comma 1, numero 2), **non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi** di cui al numero 4) del medesimo comma 1 (ossia servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal **prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali**). La modifica è ad opera dell'[articolo 5-septies D.L. 146/2021](#) introdotto dalla L. 215/2021.

La [circolare 5/E/2022](#) ha chiarito che la modifica dell'articolo 9 è stata eseguita al fine di rendere l'articolo **più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea** in materia di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali.

In particolare, con la sentenza 29 giugno 2017, causa C-288/16, la Corte di Giustizia UE precisa che l'[articolo 146 Direttiva n. 2006/112/CE](#) "(...) deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi (...) relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi **non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni**".

Finalità dell'esenzione è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione

sia i beni destinati al di fuori dell'Unione, sia le connesse prestazioni di trasporto. Tuttavia, secondo i giudici unionali, per rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma **devono anche essere forniti direttamente**, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni.

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali **continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati, direttamente interessati**.

Sono invece assoggettate ad Iva, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida, in tutto o in parte, ad un vettore terzo (c.d. **subvezione**)” ([circolare 5/E/2022](#)).

L'Agenzia delle entrate, nella **risposta n. 392 del 26 luglio 2022**, ha commentato l'applicazione della non imponibilità dell'articolo 9 nell'ambito delle **operazioni a catena**.

Nel caso specifico IT, in qualità di esportatore, ha conferito mandato di effettuare le operazioni doganali di esportazione ed il relativo trasporto di merce, da IT al cliente finale in extra UE, ad uno **spedizioniere internazionale e doganale** nell'ambito delle attività di trasporto internazionale di beni.

Lo spedizioniere ha incaricato una società Alfa di effettuare le **operazioni doganali di esportazione ed il trasporto sul territorio italiano**; lo stesso ha incaricato una compagnia di navigazione per il trasporto fuori dal territorio italiano. La società Alfa invece ha incaricato del **trasporto** sul territorio italiano un autotrasportatore per conto terzi, mentre si occuperà direttamente delle operazioni doganali di esportazione.

Pertanto, i **soggetti** coinvolti sono:

- esportatore IT
- spedizioniere internazionale e doganale
- società Alfa incaricata delle operazioni doganali e trasporto sul territorio nazionale
- compagnia di navigazione
- autotrasportatore per conto terzi

L'Agenzia delle entrate ritiene che il servizio di trasporto effettuato dall'autotrasportatore per conto terzi **non rientri nel regime di non imponibilità Iva** perché eseguito nei confronti di un committente che di fatto agisce quale “subappaltatore”.

Si tratta di un servizio che Alfa ha a sua volta ricevuto in “subappalto” dallo spedizioniere internazionale, l'unico soggetto, tra quelli coinvolti, **a diretto contatto con l'esportatore da cui ha ricevuto mandato**, avente a oggetto anche l'esecuzione del trasporto su territorio nazionale.

Una diversa interpretazione legittimerebbe un'applicazione "a catena" del regime di non imponibilità Iva in commento, in evidente contrasto con la citata sentenza della Corte di Giustizia UE.

Dalla formulazione e dall'obiettivo dell'[articolo 146](#), paragrafo 1, lettera e), della Direttiva 2006/112 risulta che tale disposizione debba essere interpretata nel senso che l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, attraverso il loro obiettivo, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, bensì anche che **tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione.**

A **beneficiare dunque del regime di non imponibilità Iva** può essere solo la prestazione di trasporto che Alfa rende a favore dello spedizioniere internazionale e doganale, che oltre a essere espressamente compreso tra quelli elencati al comma 3 dell'articolo 9, fornisce il servizio di trasporto direttamente all'esportatore.

La prestazione di trasporto resa dall'autotrasportatore per conto terzi ad Alfa, territorialmente rilevante in Italia, è invece **imponibile con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria.**

Infine, sempre sulla non imponibilità di cui all'articolo 9, con la [risposta n. 370 dell'11.07.2022](#), l'Agenzia delle entrate ne indica l'applicazione sul **trasporto di beni allo stato estero in transito in un deposito doganale** solo se il destinatario della prestazione di trasporto è anche il **"titolare del regime di transito"**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Un nuovo approccio dell'Agenzia sul riporto delle perdite in caso di scissione

di **Ennio Vial**



La [circolare 31/E](#) di ieri, 1° agosto, **rivede alcune tesi sostenute in passato dall'Agenzia delle entrate** in tema di riporto delle perdite fiscali in ipotesi di **scissione**.

Va da subito segnalato come il **riporto delle perdite fiscali** sia sempre possibile in relazione alla società scissa e alla società beneficiaria **neocostituita**.

I chiarimenti della [risoluzione 168/E/2009](#) e della [circolare 9/E/2010](#) sono quindi ancora attuali. In questi casi, infatti, **non è possibile nessuna compensazione intersoggettiva** ed è quindi scongiurato il commercio di bare fiscali.

Il discorso cambia in caso di **scissione a favore di beneficiaria già esistente**. In questo caso, fermo restando che non esistono problemi in relazione alla società scissa, vi sono delle valutazioni da fare in relazione alle **perdite trasferite alla beneficiaria e alle perdite che la beneficiaria ha maturato prima dell'operazione** e che intende riportare.

La [circolare 9/E/2010](#) ha chiarito che, in questo caso, la **società beneficiaria non neocostituita**:

- in **relazione alle proprie perdite**, deve confrontare l'ammontare delle stesse con il proprio patrimonio netto (rettificato dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti), nel rispetto degli indicatori di vitalità;
- in **relazione alle perdite trasferite dalla società scissa** alla beneficiaria, queste sono riportabili nei limiti di quanto previsto dall'[articolo 173, comma 4, Tuir](#) (in proporzione al patrimonio netto), confrontando l'ammontare di queste ultime con il **patrimonio netto contabile riferito agli elementi patrimoniali assegnati**, per effetto della **scissione**, alla **beneficiaria stessa** (rettificato dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti), *"in ogni caso rispettando il test di "vitalità" economica in capo alla società scissa"*.

Il nuovo chiarimento riguarda questo ultimo punto. Il **test di vitalità non va fatto in relazione alla società scissa**, ma, secondo un nuovo approccio, in relazione al **compendio trasferito alla beneficiaria**.

In altre parole, la **vitalità economica** o l'assenza di detta vitalità economica della scissa **non possono trasferirsi automaticamente al compendio attribuito alla beneficiaria**.

La **vitalità** dovrà, quindi, essere valutata **non in relazione alla scissa**, interamente considerata, ma **in relazione al compendio assegnato alla beneficiaria**.

L'Agenzia è consapevole che la **scissione** potrebbe **non avere ad oggetto un ramo di azienda**. La vitalità viene valutata con **modalità diverse a seconda della tipologia di beni trasferiti**. Si veda la successiva tabella.

Tipologia di beni	Nuovo principio di vitalità
Ramo d'azienda	Il test di vitalità andrà calcolato secondo i parametri espressamente previsti dagli articoli 172 e 173 Tuir sopra richiamati, avendo riguardo ai dati contabili relativi al compendio scisso .
Assenza di ramo di azienda	Occorre individuare criteri alternativi (come, ad esempio, la presenza di plusvalori latenti nei beni trasferiti) che siano rappresentativi , nel contempo, sia della vitalità del compendio scisso e sia della sua capacità di riassorbire le posizioni fiscali soggettive trasferite alla società beneficiaria per effetto dell'applicazione del criterio di cui all' articolo 173, comma 4, Tuir .

Il criterio previsto in **assenza di azienda** darà sicuramente luogo a **incertezze applicative**.

La circolare chiude evidenziando che, **in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente**, si invitano le strutture competenti a **valutare la sussistenza delle condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni** nei confronti dei contribuenti che si siano conformati ai chiarimenti contenuti nella citata [circolare 9/E](#).

Questo temperamento è assolutamente **insufficiente**. La tutela e l'affidamento dovrebbe portare al riconoscimento del riporto delle perdite **secondo i vecchi principi**. Può essere che **il riporto delle perdite fosse stato un elemento fondamentale che ha pesato nell'implementazione dell'operazione**.