



Edizione di mercoledì 9 Ottobre 2024

REDDITO IMPRESA E IRAP

Novità dalla Riforma fiscale per il riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie
di **Fabio Giommoni**

CASI OPERATIVI

Profili Iva dell'imposta di soggiorno
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il Codice identificativo nazionale: le modalità di richiesta
di **Laura Mazzola**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasferimento di azienda ed operazioni abusive: la fusione
di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

LA LENTE SULLA RIFORMA

La formula impositiva del concordato preventivo non si concilia con quella costituzionale
di **Luciano Sorgato**

CONTENZIOSO

Il principio di tutela dell'affidamento e la disapplicazione delle sanzioni tributarie
di **Stefano Rossetti**

Novità dalla Riforma fiscale per il riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie

di **Fabio Giommoni**

Circolari e Riviste

**IL REDDITO
DI IMPRESA**

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



In attuazione dei principi dettati dalla Legge delega per la Riforma fiscale, lo schema di Decreto di Riforma dell'Irpef e dell'Ires presentato in CdM il 30 aprile scorso introduce importanti novità in merito ai limiti di riportabilità delle perdite fiscali previsti in caso di cessione del controllo della società (articolo 84, comma 3, Tuir) e in caso di fusioni e scissioni (articoli 172 e 173, Tuir).

In particolare, in entrambi i casi il limite quantitativo di riporto delle perdite viene parametrato al valore corrente del patrimonio della società e non più esclusivamente al patrimonio netto contabile.

Viene, inoltre, precisato l'ambito temporale di applicazione del test di vitalità economica nella fusione, ricomprendendo anche il c.d. periodo "interinale".

Infine, vengono esclusi i limiti di riporto per le perdite conseguite nei periodi di imposta in cui le società partecipanti alla fusione facevano parte dello stesso gruppo e per le perdite c.d. "omologate".

Premessa

La lettera e) dell'articolo 6, comma 1, L. 111/2023 ("Legge delega per la Riforma fiscale") disciplina il riordino del regime di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti alle operazioni straordinarie, dettando i seguenti principi:

- a) tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali previsti dal Tuir;
- b) modifica della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale, non penalizzando quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, e revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore

del patrimonio netto e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata;

c) definizione delle “*perdite final*” ai fini del loro riconoscimento nell'ordinamento nazionale secondo i principi espressi dalla giurisprudenza degli organi giurisdizionali dell'Unione Europea.

Il riordino della disciplina di riporto delle perdite fiscali, secondo le linee guida della Legge delega, verrà attuato con l'emanazione del D.Lgs. di revisione dell'Irpef e dell'Ires, il cui schema preliminare è stato presentato in CdM il 30 aprile 2024 (d'ora in poi “*schema di Decreto*”).

Novità per il riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni e scissioni

L'articolo 16, comma 1, lettera b), dello schema di Decreto per la revisione dell'Irpef e dell'Ires prevede importanti novità in materia di riporto delle perdite fiscali (e delle eccedenze Ace e di interessi passivi indeducibili ex articolo 96, Tuir^[1]) nelle operazioni di fusione e scissione.

Le norme attualmente vigenti, rappresentate, rispettivamente per la fusione e la scissione, dall'articolo 172, comma 7, e dall'articolo 173, comma 10, Tuir, stabiliscono, in estrema sintesi, che le perdite fiscali (come le eccedenze Ace e le eccedenze di interessi passivi indeducibili) possono essere riportate alle seguenti condizioni:

1. per la parte del loro ammontare che non eccede quello del patrimonio netto della società che riporta le perdite, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'articolo 2501-*quater*, cod. civ., senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (c.d. “*limite del patrimonio netto*” o “*test del patrimonio netto*” o “*equity test*”);
2. allorché dal Conto economico della società le cui perdite sono oggetto di riporto, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata^[2], 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% di quello risultante dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori (c.d. “*test di vitalità*” o “*vitality test*”)^[3].

Il mancato superamento dei 2 citati *test* comporta l'impossibilità di trasferire in modo automatico, in tutto o in parte, le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi indeducibili e le eccedenze Ace.

Il contribuente, se intende comunque trasferire detti elementi fiscali può presentare un'apposita istanza di interpello disapplicativo ai sensi articolo 11, comma 2, della L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

Riporto delle perdite nelle fusioni e scissioni tra società dello stesso gruppo

I principi dettati dalla Legge delega per la riforma della disciplina delle perdite fiscali prevedono, in primo luogo, la necessità di non penalizzare il riporto delle perdite conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, perché in tal caso non si verifica il fenomeno del c.d. "*commercio di bare fiscali*" che si intende contrastare con le norme in oggetto.

In realtà già con la normativa vigente l'Agenzia delle entrate ha più volte sostenuto la possibilità di disapplicare i citati limiti di riporto delle perdite fiscali in caso di fusioni e scissioni tra società dello stesso gruppo aderenti al consolidato fiscale.

In particolare, la circolare n. 9/E/2010 (§ 3) ha evidenziato come, in presenza di operazioni di fusione tra società partecipanti al medesimo consolidato nazionale (che non interrompono quindi la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 11, commi 1 e 2 del Decreto attuativo) e con perdite fiscali riportabili conseguite in costanza di consolidato, può escludersi qualsiasi manovra elusiva tesa a realizzare, con l'operazione di aggregazione, la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali tra i soggetti coinvolti, atteso che questi, per effetto dell'operazione medesima, non possono fruire di alcun vantaggio addizionale in termini di compensazione degli imponibili, in quanto le perdite prodotte dalle società aderenti al consolidato "*nascono*" già compensabili con gli utili di altre società incluse nella tassazione di gruppo.

Infatti, già il regime di consolidato fiscale nazionale, in assenza di fusione, avrebbe consentito la compensazione intersoggettiva delle medesime perdite conseguite negli esercizi di validità dell'opzione, con la conseguenza che tali operazioni risultano essere (finché permane il regime di tassazione di gruppo) operazioni "*neutrali*" nei confronti delle perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, le disposizioni limitative al riporto delle perdite devono trovare applicazione solo con riferimento alle perdite "*pregresse*" all'ingresso nel regime consolidato di ciascuna società partecipante all'operazione (che non possono essere attribuite alla *fiscal unit*), rimanendo escluse le perdite prodotte in vigenza del consolidato.

In tale contesto l'articolo 16, comma 1, lettera b), dello schema di Decreto introduce nell'articolo 172, Tuir, il nuovo comma 7-ter in base al quale sono liberamente trasferibili (ovvero non soggiacciono ai limiti legati al *test* di "*vitalità*" e all'ammontare del patrimonio netto) le perdite realizzate nei periodi di imposta in cui le società partecipanti alla fusione facevano parte dello stesso gruppo^[4] (quindi anche in assenza di un consolidato fiscale).

L'inapplicabilità dei limiti al riporto delle perdite fiscali viene concessa anche alle perdite conseguite antecedentemente all'entrata nel gruppo ma che sono state "*omologate*", ovvero hanno già superato i limiti previsti dal nuovo testo dell'articolo 172, commi 7 e 7-bis, Tuir (in caso di entrata nel gruppo a seguito di fusione) e dal nuovo testo dell'articolo 84, comma 3,

Tuir, di cui si dirà oltre (in caso di entrata nel gruppo mediante acquisizione della partecipazione da terzi), come modificati dallo stesso schema di Decreto.

Ciò evidentemente in quanto queste hanno già superato i *test* di vitalità e del patrimonio netto al momento in cui le relative società sono entrate nel gruppo, per cui non vi è ragione per assoggettarle nuovamente a tali *test* nell'ambito di operazioni straordinarie infragruppo.

A fronte di dette novità si pongono questioni circa i rapporti tra le perdite "*infragruppo*" e "*omologate*", liberamente riportabili, e quelle che, invece, sono soggette ai limiti di riporto. A tale scopo gli ultimi 2 periodi del nuovo comma 7-ter dell'articolo 172, Tuir stabiliscono che:

- in presenza di entrambe le tipologie di perdite l'importo che eccede il limite del patrimonio netto (a valori reali o contabili, di cui si dirà oltre) si considera formato prioritariamente dalle perdite soggette ai limiti di riporto, per cui le perdite "*infragruppo*" e "*omologate*", anche se non soggiacciono ai limiti di riporto, dovrebbero "*consumare*" il *plafond* di patrimonio netto;
- in sede di utilizzo delle perdite a riduzione dei redditi ordinari si considerano, invece, "*consumate*" per prime le perdite soggette ai limiti di riporto.

Il nuovo regime si applica alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto e quindi (presumibilmente) dal 2024, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Viene tuttavia previsto (comma 2, articolo 16, schema di Decreto) che alle perdite conseguite fino al periodo d'imposta antecedente (ovvero il 2023, per i "*solari*"), nonché alle eccedenze di interessi passivi indeducibili e alle eccedenze Ace pregresse, non si applicano le disposizioni relative alle perdite "*infragruppo*" e "*omologate*" di cui al nuovo comma 7-ter. Pertanto, i benefici previsti da detta norma avranno effetti soltanto per le perdite 2024 e successive.

Ai sensi del nuovo comma 7-quater dell'articolo 172, Tuir, come introdotto dall'articolo 16 dello schema di Decreto, tutte le suddette novità si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze Ace.

Necessità di effettuare un doppio *test* di vitalità

Lo schema di Decreto conferma le previgenti modalità di applicazione del *test* di vitalità economica in relazione all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia (lettera a), comma 7, nuovo articolo 172, Tuir), ma stabilisce altresì che detto *test* deve essere superato anche con riferimento al "*periodo interinale*" (lettera b), comma 7, nuovo articolo 172, Tuir), ovvero quello che intercorre tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis, cod. civ. e la data di efficacia della fusione stessa. A tali fini occorre predisporre alla data di efficacia della fusione un Conto economico

intermedio redatto in osservanza dei Principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio, con ragguaglio ad anno dei dati di tale Conto economico infrannuale relativi a ricavi e proventi dell'attività caratteristica e alle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, ai fini del confronto con la media degli ultimi 2 esercizi anteriori.

In più occasioni l'Agenzia delle entrate aveva già sostenuto che anche con le disposizioni vigenti i requisiti di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente la fusione, come si ricava dal dato letterale, bensì debbano continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata, per cui occorre effettuare un *"doppio" test* di vitalità, sull'esercizio precedente alla fusione e sul periodo interinale^[5].

La posizione assunta dell'Agenzia delle entrate è stata criticata sia da Assonime (circolare n. 31/2007) sia dall'Associazione italiana dottori commercialisti (norma di comportamento n. 176/2009), tenuto conto che il dato testuale dell'articolo 172, comma 7, Tuir attualmente vigente non cita la necessità di eseguire il *test* anche sulla frazione di esercizio interinale.

Le novità previste dallo schema di Decreto confermano a livello normativo l'obbligatorietà della verifica del *test* di vitalità anche per il periodo interinale e ciò risulta particolarmente gravoso in quanto impone la predisposizione del citato Conto economico infrannuale alla data di efficacia della fusione, con l'osservanza dei principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio.

Modifica del limite del patrimonio netto

Altro principio affermato dalla Legge delega è quello che prevede la revisione del citato limite quantitativo di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie rappresentato dal valore del patrimonio netto, oramai anacronistico e non più idoneo a garantire il raggiungimento della finalità antielusive che la norma si propone.

Il medesimo limite è stato, infatti, più volte disapplicato dalla stessa Agenzia delle entrate nelle risposte a interpello disapplicativo presentate dai contribuenti, in quanto il valore contabile del patrimonio netto non è sempre stato ritenuto un indice significativo in grado di misurare la capacità della società (intesa come autonoma organizzazione e prima dell'integrazione dei patrimoni delle società partecipanti alla fusione) di produrre in futuro redditi imponibili tali da compensare le perdite fiscali pregresse riportate.

Ad esempio, nella [risposta a interpello n. 124/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non rilevante il mancato superamento del limite del patrimonio netto in quanto questo si era ridotto negli esercizi precedenti per via di situazioni contingenti e, nel contempo, risultava dall'analisi dei bilanci che l'attività d'impresa svolta dall'incorporata, da cui hanno avuto origine le perdite fiscali, era concretamente esercitata.

Anche nella risposta a interpello n. 253/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha disapplicato il limite del patrimonio netto in quanto i risultati negativi pregressi non sembravano tali da pregiudicare l'operatività della società, dato che effettivamente le perdite fiscali erano state prodotte per fattori contingenti e congiunturali ed era verificabile una continuazione dell'attività operativa svolta dalla società.

In generale, come si desume dalle risposte a interpello disapplicativo dell'Agenzia delle entrate, quella che dovrebbe assumere rilevanza è la situazione economico-patrimoniale complessiva della società *ante* fusione, al fine di verificare che questa sia dotata di autonoma capacità produttiva.

In particolare, i principali indicatori presi a riferimento nelle risposte a interpello sono rappresentati dall'andamento del fatturato, dai risultati di periodo, dall'evoluzione degli indici di bilancio, dalle dotazioni patrimoniali (soprattutto di immobilizzazioni materiali), dal valore del capitale economico della società (rispetto all'entità delle perdite da riportare), nonché dalla consistenza dell'organico del personale dipendente.

Rispetto a tale prassi, le novità introdotte dallo schema di Decreto prendono tuttavia in considerazione soltanto il parametro dell'entità del capitale economico della società in quanto si stabilisce (nuovo comma 7, articolo 172, Tuir) che le perdite sono riportabili fino a concorrenza del valore "*economico*" del patrimonio netto di ciascuna società partecipante alla fusione, da determinarsi in base a una perizia giurata di stima riferita alla data di efficacia giuridica della fusione, redatta da un soggetto designato dalla società.

In assenza della relazione di stima si applica il "*vecchio*" criterio del patrimonio netto contabile, senza tener conto dei conferimenti degli ultimi 24 mesi.

Con la nuova disciplina si potrà pertanto fare riferimento al patrimonio netto espresso a valori correnti, che nella generalità dei casi è superiore al patrimonio netto contabile, e ciò consentirà il riporto di un maggior ammontare di perdite fiscali (nonché eccedenze di interessi passivi indeducibili ed eccedenze Ace), anche se a fronte dell'aggravio rappresentato dalla necessità di predisporre la citata perizia di valutazione.

Qualora risulti comunque sufficiente il valore del patrimonio netto contabile per consentire l'integrale riporto delle perdite fiscali, si potrà fare riferimento a tale parametro, senza necessità quindi di redigere la relazione di valutazione^[6].

Perdite del periodo interinale

Il nuovo comma 7-*bis* dell'articolo 172, Tuir, introdotto dallo schema di Decreto, prevede che in caso di retrodatazione fiscale della fusione all'inizio dell'esercizio, anche le perdite fiscali che si sarebbero generate in via autonoma in capo alla società incorporata nel "*periodo*

interinale” sono soggette ai limiti di riporto.

Anche in questo caso aumentano gli adempimenti dato che, sebbene la fusione sia retrodatata a inizio anno, occorrerà comunque predisporre un calcolo delle imposte per il periodo che va dall’inizio dell’esercizio alla data di effetto della fusione, per verificare la presenza di una eventuale perdita da assoggettare anch’essa ai limiti di riporto.

Da notare che lo schema di Decreto si riferisce alle sole perdite interinali dell’incorporata e non anche a quella dell’incorporante.

Tale nuova previsione equipara di fatto le fusioni retrodatate a quelle non retrodatate, dove la perdita del periodo interinale *ante* fusione risultava già assoggettata ai limiti di riporto, in quanto “autonoma”.

Novità per il riporto delle perdite fiscali in caso di cessione del controllo della partecipazione

L’articolo 16, comma 1, lettera a), schema di Decreto interviene anche sulla disciplina di riporto delle perdite fiscali prevista all’articolo 84, comma 3, Tuir, di contrasto al c.d. commercio delle “*bare fiscali*”, secondo la quale nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto nell’assemblea ordinaria della società viene trasferita o acquisita da terzi, le perdite di detta società non possono essere riportate se nei 2 anni antecedenti o successivi a quello nel quale si è verificato il predetto trasferimento delle partecipazioni risulta modificata l’attività principale di fatto esercitata nei periodi d’imposta in cui le perdite sono state realizzate^[7].

Armonizzazione dei test di riporto delle perdite fiscali

La predetta limitazione al riporto delle perdite fiscali non si applica se è superato il *test* di vitalità, le cui modalità applicative, nell’attuale versione della norma, differiscono leggermente rispetto all’analogo *test* previsto per fusioni e scissioni.

In tale contesto lo schema di Decreto uniforma le modalità di applicazione del *test* di vitalità dell’articolo 84, Tuir, a quello dell’articolo 172, Tuir (nuovo articolo 84, comma 3-*bis*, lettera b), Tuir).

In secondo luogo, al fine di allineare completamente le 2 disposizioni, viene introdotto anche per il caso di cessione del controllo della società il limite del patrimonio netto, basato sul valore corrente dello stesso (e in subordine sul valore contabile), negli stessi termini previsti per le fusioni (nuovo articolo 84, comma 3-*ter*, Tuir).

Lo schema di Decreto precisa inoltre che le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di 6 mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.

Il nuovo comma 3-*quater* dell'articolo 84, Tuir, conferma che le predette disposizioni di limitazione al riporto delle perdite si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze Ace.

Infine, lo schema di Decreto introduce la previsione^[8] in base alla quale le citate limitazioni al riporto delle perdite non si applicano quando la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società è trasferita alla controllante, a una controllata o a una società sottoposta a comune controllo, ovvero in tutti i casi in cui il trasferimento del controllo della società avviene all'interno del medesimo gruppo (nuovo articolo 84, comma 3, lettera a), Tuir).

Tale ultima novità, tuttavia, come stabilito dal comma 2 dell'articolo 16 dello schema di Decreto, si applica a partire dalle perdite conseguite nel 2024 e negli anni seguenti.

Nozione di modifica dell'attività esercitata

In merito al concetto di "*modifica dell'attività principale*" la disciplina vigente di riporto delle perdite fiscali di cui all'articolo 84, comma 3, Tuir ha comportato non poche incertezze interpretative, soprattutto in conseguenza di risposte non univoche da parte dell'Agenzia delle entrate a recenti interpelli disapplicativi.

Ad esempio, con la risposta a interpello n. 367/E/2019 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non riportabili le perdite fiscali qualora la società acquisita da terzi abbia nel frattempo sostanzialmente "*azzerato*" ogni attività e ciò anche se gli acquirenti hanno poi rilanciato detta attività svolta in precedenza dalla società senza alcuna modifica né del settore economico né del comparto merceologico di operatività.

Con la risposta a interpello n. 39/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che il divieto di riporto di perdite opera, per ragioni di ordine sistematico, anche nel caso in cui il trasferimento delle azioni interessi la controllante indiretta, e che, per quanto riguarda l'altra condizione prevista dalla norma, si verifica una modifica dell'attività nel caso di passaggio dalla precedente attività di gestione di aziende a una attività esclusivamente immobiliare. Nonostante ciò l'Agenzia delle entrate concludeva per la disapplicazione dei limiti al riporto delle perdite fiscali di cui all'articolo 84, comma 3, Tuir, in quanto non vi era stata "*rivitalizzazione*" della società, né una immissione di nuove attività nella stessa, dato che l'attivo patrimoniale era rimasto sostanzialmente immutato nel corso del tempo e la società risultava ancora titolare degli immobili che costituivano il principale *asset* necessario per lo

svolgimento della propria attività precedentemente esercitata.

Infine, con la risposta a interpello n. 214/E/2022 l'Agenzia delle entrate, affrontando un caso di passaggio di attività da una gestione *“attiva”* a una gestione *“passiva”*, esercitata attraverso l'affitto dell'unica azienda, ha sostenuto che, a determinate condizioni, vi può essere modifica dell'attività anche quando *“il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico se comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite). Ciò deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, e che tali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce il controllo della società che riporta le perdite”*.

Dalle suddette risposte emerge come l'Agenzia delle entrate abbia inteso il concetto di *“modifica dell'attività principale di fatto esercitata”* in senso molto ampio e non sempre univoco, per cui la riforma fiscale, come evidenziato dalla Relazione illustrativa alla Legge delega, intende chiarire le condizioni in presenza delle quali si ritiene che 2 società svolgano la medesima attività, qualora, ad esempio, operino nello stesso settore e comparto merceologico.

Lo schema di Decreto interviene sulla definizione di *“modifica dell'attività principale”*, prevedendo espressamente che questa si intende verificata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di aziende o rami di aziende (nuovo comma 3, articolo 84, Tuir).

Non costituisce quindi cambiamento dell'attività la mera immissione di risorse finanziarie aggiuntive da parte del nuovo socio o l'acquisto di singoli beni strumentali per integrare la struttura produttiva.

Definizione delle perdite *“finali”*

L'articolo 6, punto 4) della Legge delega per la Riforma fiscale prevede l'introduzione nel nostro ordinamento fiscale della definizione di *“perdite finali”*, ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria^[9].

Tali principi comunitari prevedono che le Autorità fiscali degli Stati membri debbano consentire di dedurre, da parte della controllante residente in altro Stato membro, le perdite di una società controllata non residente quando queste siano ritenute *“definitive”*, ovvero non più deducibili dal reddito della società controllata nel proprio ordinamento.

In particolare, secondo la Corte di Giustizia UE, al fine di qualificare una perdita come *“definitiva”* non è sufficiente che la società controllata venga posta in liquidazione o che la disciplina locale non consenta alcun riporto delle perdite, ma è necessario che l'impresa stabilita nell'altro Stato membro abbia terminato le proprie attività commerciali attraverso la

cessione o la eliminazione di tutti i propri *asset* potenzialmente produttivi di ricavi e che la medesima società non possa essere ceduta a terzi, nell'ambito di una compravendita il cui prezzo tenga conto del valore fiscale delle perdite.

In base ai dettami della Legge delega, l'articolo 16, comma 1, lettera d), dello schema di Decreto, mediante modifica dell'articolo 181, Tuir, prevede che, nel caso in cui una società residente in uno Stato appartenente all'Unione Europea o aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni, viene incorporata in una società residente in Italia, o partecipa a una fusione "*propria*" in cui la società risultante dalla fusione è residente in Italia, le perdite della società non residente possono essere riportate dalla società italiana se ricorrono le 2 condizioni di seguito illustrate.

La prima condizione attiene al fatto che vi sia controllo di diritto^[10] (tramite partecipazioni dirette e indirette) da parte della incorporante italiana della società estera, oppure che la società estera controlli l'incorporante italiana (nel caso di fusione inversa), oppure ancora che le 2 società partecipanti alla fusione siano controllate dalla medesima società controllante.

Il requisito del controllo deve sussistere sia nei periodi d'imposta in cui le perdite si sono prodotte, sia alla data di efficacia della fusione transfrontaliera.

La seconda condizione richiede che le perdite siano "*definitive*", ovvero che non possano essere più utilizzate nell'altro Stato in quanto la società estera incorporata ha cessato la propria attività economica, ha alienato a terzi o comunque dismesso tutti i beni e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo della società è trasferito a terzi.

^[1] Si ricorda, infatti, che i limiti previsti per il riporto delle perdite fiscali sono stati estesi anche alle eccedenze riportabili di interessi passivi non dedotti ai sensi dell'articolo 96, Tuir, a opera dell'articolo 1, comma 33, lettera a), L. 244/2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, il quale ha integrato il comma 7 dell'articolo 172, Tuir, prevedendo che le sue disposizioni "*si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4, dell'art. 96*". Successivamente la limitazione è stata estesa anche alle eccedenze Ace riportabili, ovvero la quota di agevolazione che in un esercizio non è utilizzata, per assenza di reddito imponibile capiente, e la cui deduzione è rinviata ai successivi periodi d'imposta. Tale modifica è avvenuta a opera del comma 549, lettera c), dell'articolo 1, Legge di Bilancio 2017, che ha inserito nel quinto periodo dell'articolo 172, comma 7, Tuir, la previsione in base alla quale le disposizioni sulla limitazione al riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle fusioni si rendono applicabili anche all'eccedenza relativa all'Ace di cui all'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011.

^[2] Con le modifiche apportate dallo schema di Decreto non si fa più riferimento al periodo in

cui interviene la deliberazione di fusione ma, più correttamente, a quello in cui interviene l'“*efficacia*” della fusione.

[3] In realtà, è attualmente previsto anche il limite al riporto delle perdite fino a concorrenza delle svalutazioni precedentemente dedotte in relazione alle partecipazioni nelle società partecipanti alla fusione, ma questo ha ormai perso di importanza da quando, con la Riforma del 2004, le svalutazioni delle partecipazioni non sono più deducibili; tant'è che lo schema di Decreto non ripropone detta disposizione.

[4] Tale circostanza si verifica quando una società partecipante alla fusione controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto. Per “*controllo*” si intende quello ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), e comma 2, cod. civ..

[5] Cfr. risoluzioni n. 116/E/2006, n. 143/E/2008, circolari n. 9/E/2010 e n. 6/E/2016 e risposta a interpello n. 234/E/2022.

[6] Resta comunque ferma la possibilità di rimuovere i limiti al riporto delle perdite tramite il ricorso all'interpello disapplicativo di cui all'articolo 11, comma 1, lettera d), Statuto dei diritti del contribuente.

[7] Le medesime limitazioni si applicano anche alle eccedenze Ace e alle eccedenze di interessi passivi indeducibili ex articolo 96, Tuir.

[8] Peraltro, analoga disposizione era già presente fino al 2006, quando fu abrogata dall'articolo 36, comma 12, D.L. 223/2006 (con decorrenza dal 4 luglio 2006).

[9] Si tratta di un principio che intende armonizzare la normativa interna con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che è stata più volte chiamata a pronunciarsi sul tema sin dalla sentenza Marks & Spencer (sentenza causa C-446/03 del 13 dicembre 2005) e fino alla recente sentenza W. AG (sentenza causa C-583/20 del 22 settembre 2022).

[10] Ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), e comma 2, cod. civ..

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Il reddito di impresa](#)”.

CASI OPERATIVI

Profili Iva dell'imposta di soggiorno

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Una società attiva nel settore alberghiero incassa per i propri clienti l'imposta di soggiorno che deve versare all'azienda di soggiorno.

Abbiamo un dubbio in merito al codice Iva da utilizzare e all'eventuale imposta di bollo da versare.

Alla luce degli approfondimenti, dato che l'imposta non viene anticipata ma pagata successivamente si ritiene che si debba applicare il "Codice Natura N2.2 non soggette – altri casi" senza assoggettare la fattura all'imposta di bollo.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il Codice identificativo nazionale: le modalità di richiesta

di **Laura Mazzola**

Seminario di specializzazione

Locazioni brevi e turistiche

Le novità normative e i chiarimenti ufficiali del Fisco

Scopri di più

La **L. 191/2023**, di conversione al **D.L. 145/2023**, ha introdotto, come indicato nell'**articolo 13-ter**, l'**obbligo del codice identificativo nazionale (CIN)**, a carico anche delle unità destinate ad affitti brevi e turistici.

Tale codice, assegnato dal Ministero del Turismo, ha la funzione "*di **assicurare la tutela della concorrenza e della trasparenza del mercato, il coordinamento informativo, statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale e la sicurezza del territorio e per contrastare forme irregolari di ospitalità***".

Con il **Decreto del Ministero del Turismo, prot. 0016726/24 del 6.6.2024**, pubblicato nella G.U. n. 103/2024, è stato dato avviso di **entrata in funzione della banca dati nazionale delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche (BDSR)**.

La banca dati rappresenta uno **strumento che implementa**, tramite meccanismi di interoperabilità, il coordinamento informativo tra **i dati dell'Amministrazione statale e territoriale**, al fine di contrastare le forme irregolari di ospitalità.

Le **informazioni contenute nella BDSR** riguardano, tra l'altro:

- **tipologia di alloggio;**
- **ubicazione;**
- **capacità ricettiva;**
- **soggetto che esercita l'attività ricettiva;**
- **codice identificativo regionale, ove adottato, o codice alfanumerico univoco.**

Il codice CIN si applica a **tutti gli immobili destinati ad uso turistico**, coinvolgendo tutte le tipologie di strutture ricettive **alberghiere e extralberghiere**, gestite in **forma imprenditoriale e non imprenditoriale**, comprese le **case vacanze e gli appartamenti turistici**.

Per ottenere il CIN occorre **accedere al portale dedicato** (<https://bdsr.ministeroturismo.gov.it/>), utilizzando lo Spid o la carta d'identità elettronica del **legale rappresentante dell'impresa** o

della persona fisica che **gestisce l'attività ricettiva**.

Una volta effettuato l'accesso, è necessario procedere con:

- **la presentazione in via telematica dell'istanza**, corredata di una dichiarazione sostitutiva, ai sensi degli [articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000](#), **attestante i dati catastali dell'unità immobiliare o della struttura e, per i locatori, la sussistenza dei requisiti** di cui all'[articolo 13-ter, comma 7, D.L. 145/2023](#);
- **l'integrazione dei dati eventualmente mancanti relativi alla propria struttura**;
- **la comunicazione telematica alla Regione o alla Provincia autonoma di riferimento delle eventuali incongruenze nei dati presenti**.

Si evidenzia, infatti, che, se la struttura **è già in possesso del codice identificativo regionale (CIR)**, i dati **sono indicati all'interno della piattaforma**; tali dati sono, comunque, **da verificare e, eventualmente, da aggiornare o modificare**.

Al termine della procedura viene rilasciato il CIN; tale **codice dovrà essere pubblicato in tutti gli annunci commerciali o promozionali ed esposto all'esterno del fabbricato**.

Per richiedere il CIN c'è tempo **fino al 2.11.2024**.

Se, però, il soggetto obbligato **è già in possesso**, prima dell'applicazione delle disposizioni sul CIN, del **codice identificativo regionale o provinciale**, ci sono **ulteriori 60 giorni di tempo per ottenere il nuovo codice**.

Per coloro che **non si adeguano** all'obbligo di richiesta ed esposizione del CIN, **entro la data del 2.11.2024** prossimo o entro i **successivi 60 giorni**, sono dovute le seguenti **sanzioni**:

- **da 800 a 8.000 euro**, in relazione alle dimensioni della struttura, **per mancata richiesta del CIN**;
- **da 500 a 5.000 euro**, in relazione alle dimensioni della struttura, **per mancata esposizione del CIN**;
- **da 600 a 6.000 euro**, per ogni violazione accertata, **in assenza dei requisiti di sicurezza richiesti**;
- **da 2.000 a 10.000 euro**, per la **mancata presentazione della segnalazione certificata di inizio attività (Suap)**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasferimento di azienda ed operazioni abusive: la fusione

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Trasferimento dell'azienda: i diversi approcci contabili, fiscali e contrattuali

Scopri di più

Nell'ambito del tema dell'**abuso del diritto** in relazione ad operazione di trasferimento di azienda, la scelta di operare una **fusione** ha sempre destato **minori timori di contestazioni** da parte della Agenzia delle entrate, rispetto alle operazioni che con la fusione condividono la **neutralità fiscale**, ossia il conferimento di azienda e, soprattutto, la **scissione**.

La natura stessa della fusione (cioè operazione di concentrazione di più società) tende a **ridurre fortemente il dubbio dell'obiettivo elusivo**, posto che risulta difficile pensare che, riunendo più contesti societari e restando nel perimetro del reddito d'impresa, si possa ottenere qualche **vantaggio fiscale indebito**. Ciò non significa che la fusione societaria sia operazione del tutto immune dal rischio di contestazione per abuso del diritto (come del resto si vedrà in seguito), ma certamente si può affermare che **tale rischio è ridotto** e, molto difficilmente, è collegato con un **trasferimento di azienda**.

Forse l'unica **operazione di fusione con trasferimento di azienda** – che nel passato poteva destare il timore dell'abuso del diritto – era la cosiddetta “**fusione liquidatoria**”, con la quale veniva sì trasferito un ramo di azienda, laddove, tuttavia, l'intento principale era rappresentato dalla **necessità di cessare una certa realtà aziendale**, senza far emergere plusvalenze.

Pensiamo allo schema classico della **società A che controlla al 100% la società operativa B**, il cui ramo di azienda va cessato, presentando forti **plusvalenze latenti**.

L'ipotesi ordinaria, cioè liquidazione della società B avrebbe dato luogo all'assegnazione al socio A dell'azienda al valore normale, a norma dell'[articolo 9, Tuir](#); criterio con il quale vengono trattate le **plusvalenze da assegnazione di cui all'articolo 86, comma 3, Tuir. Quindi, il trasferimento dell'azienda, in sede di chiusura della liquidazione, avrebbe generato **sia plusvalenza da assegnazione, sia distribuzione di riserve**, che, benché tassate in capo alla società controllante al 5% di imponibile, avrebbero, comunque, generato un **reddito tassabile**.**

A fronte di questa opzione liquidatoria con effetti realizzativi, la società A avrebbe potuto **incorporare la società B**, ottenendo di fatto lo stesso obiettivo, ovvero cessare l'attività di B **facendola confluire nella società A**. Il trasferimento dell'azienda detenuta da B in A con la

fusione avviene **senza far emergere alcuna plusvalenza**, attesa la **neutralità della fusione**, mentre per quanto riguarda le **riserve di utili contenute in A occorre notare che:**

- se dalla operazione emerge un **disavanzo** (valore della partecipazione in B più elevato del patrimonio netto contabile della stessa B) **non vi sarà alcuna modifica al patrimonio netto di A** (quindi non si assumono per distribuite le riserve di utile presenti nella incorporata)
- se dalla fusione emerge **un avanzo** (valore della partecipazione in B minore rispetto al patrimonio netto contabile della stessa B), allora le **riserve di utile verranno trasferite in A**, ma resteranno nel patrimonio netto di quest'ultima e, quindi, saranno **tassabili solo in caso di effettiva distribuzione**.

Le conseguenze fiscali delle **due scelte sopra descritte sono molto diverse**, e poteva porsi il tema **dell'abuso del diritto** optando per la scelta "fusione" certamente più conveniente; ebbene, questa scelta rientra perfettamente tra quelle **legittimamente assunte**, ai sensi dell'[articolo 10 bis, comma 4, L. 212/2000](#), che recita: *"Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale."*

Peraltro, una specifica affermazione di "salvataggio" della fusione liquidatoria dal novero delle operazioni abusive è contenuta proprio nella **Relazione Governativa al D.Lgs. 128/2015** (che ha introdotto l'attuale testo dell'[articolo 10 bis, L. 212/2000](#)) che recita: *"Non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo alla estinzione di una società, di procedere ad una fusione anziché ad una liquidazione"*.

Sgombrato il campo da tale sospetto, che resta da dire sul **pericolo** di incappare nell'**abuso del diritto** in una **operazione di fusione**?

Certamente, corre il pericolo di contestazione la **fusione cosiddetta circolare**, ma va segnalato che, nell'ambito della nostra indagine, che muove dal trasferimento di azienda, nel caso che ora descriviamo si parla più che altro di **trasferimento di partecipazioni societarie**.

Il caso tipico è rappresentato dalla società A che detiene nel patrimonio netto **significative riserve di utili** che, laddove distribuite, comporterebbe l'applicazione della **ritenuta d'imposta del 26%** in capo ai soci persone fisiche (ipotizziamo Neri e Bianchi soci al 50%). Ebbene, i soci Neri e Bianchi **rivalutano le partecipazioni pagando imposta sostitutiva del 16%** (scadenza del versamento al **30.11.2024 grazie alla proroga contenuta nel D.L. 113/2024**), poi costituiscono una new co, a cui **vendono le partecipazioni rivalutate**. Successivamente, la New.co incorpora A, e con la liquidità generata dalle riserve di utili, paga ai soci persone fisiche il **debito per la cessione della partecipazione**. In tal modo, pagando il 16% (10 punti percentuale in meno rispetto al 26%) i soci incassano sostanzialmente le riserve di utili di A. Ma questa operazione **non regge al vaglio dell'abuso del diritto**, poiché **caratterizzata dalla circolarità**, in quanto i soci cedono in sostanza a sé stessi le partecipazioni rivalutate, ottenendo un **vantaggio fiscale da considerarsi indebito**.

Questa operazione è stata inquadrata tra le **fusioni abusive**, già dal [principio di diritto n. 20/2019](#), oltre che dalla [risposta ad interpello n. 341/2019](#). Sul punto, da ultimo, va osservato che elemento dirimente è l'**identità** dei **soci coinvolti nella operazione di fusione** (cioè gli stessi soci nella società target e nella New Co). Ove, invece, le **compagini societarie siano diverse** cade il teorema della assenza di valida ragione economica, anche se questo ultimo aspetto **non sempre è tenuto presente nei controlli della Agenzia delle entrate**, ed anche nella prassi sopra citata, in realtà, **non si aveva perfetta identità tra le compagini societarie**, ma ciò non è stato sufficiente per superare il sospetto di abuso del diritto.

LA LENTE SULLA RIFORMA

La formula impositiva del concordato preventivo non si concilia con quella costituzionale

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Tutto quesiti nuovo concordato preventivo biennale: a tu per tu con gli esperti

Scopri di più

Il **comma 2, dell'articolo 34, D.Lgs. 13/2024** (recante le prescrizioni disciplinari del Concordato preventivo biennale) testualmente **dispone**: “L'Agenzia delle Entrate e il corpo della Guardia di finanza programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono”. Tale previsione di **intensificazione dell'azione di verifica** viene ribadita (e persino marcata) nella [circolare n. 18/E/2024](#).

Una domanda nasce istintiva: “I contribuenti che **non intendono aderire** prospettano insidiose forme di evasione in pregiudizio ai diritti erariali che portano a ritenere necessario indirizzare le **limitate forze accertative ad una tale ritenuta forma di contrasto all'evasione?**”

Per quale motivo un contribuente **che non intende aderire** ad una formula di negoziazione con il Fisco, **inconciliabile con il parametro di coordinamento costituzionale** dell'obbligazione tributaria, unicamente rappresentato dalla personale capacità contributiva, dev'essere **accertato per perentorio input legislativo?**

In uno Stato di diritto **non sono concepibili ricatti**, soprattutto quando si tratta di un accordo negoziale **del tutto incompatibile con l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria** e delle prerogative di governo costituzionale che la presidiano.

L'[articolo 9](#), del citato D.Lgs. 13/2024, testualmente dispone” La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle Entrate in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente ...sulla base di una metodologia che valorizza anche attraverso **processi decisionali completamente automatizzati**le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria. La predetta metodologia è predisposta per i contribuenti con riferimento a specifiche attività economiche e tiene conto degli andamenti economici di mercato, **delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale** ...”.

L'[articolo 12, D.Lgs. 13/2024](#), disciplina **gli effetti per i soggetti Isa** dell'accettazione della proposta, precisando che il contribuente si impegna a dichiarare il reddito ed il valore della

produzione Irap **oggetto di concordato**. Ne deriva che i predetti effetti economici sono suscettibili di differenziarsi dalle effettive **risultanze del reddito e del valore della produzione**, determinati secondo i **criteri ordinari**, in ordine ai quali il contribuente conserva **tutti gli obblighi di trasparenza contabile** e dichiarativa. Se le risultanze reddituali effettive risulteranno a posteriori **inferiori all'ammontare concordato**, il contribuente **dovrà dichiarare l'importo concordato**, mentre se l'effettiva manifestazione reddituale **risulterà venirsi a determinare per un ammontare maggiore**, l'**eccedenza rimarrà immune da tassazione**. L'ammontare concordato, quindi, si sostituisce, in ogni caso, all'effettiva **manifestazione di capacità contributiva del periodo**, con l'effetto che, chi ha conseguito un'attitudine economica maggiore, **verrà fiscalmente sgravato dell'eccedenza**; mentre chi **non riuscirà a conseguire il livello** di attitudine economica insito nell'ammontare concordato, dovrà **liquidare un'obbligazione tributaria superiore**.

All'estensore di tale dato normativo, che raccorda un marcato sforzo accertativo nei confronti dei contribuenti che non intendono aderire, si rende doveroso rappresentare, dal momento che il coordinamento determinativo sarà principalmente rappresentato dagli **indicatori ISA**, come essi, **al pari degli studi di settore** che li hanno preceduti, abbiano un **valore indiziario sprovvisto di un'autentica vis dimostrativa**. La statistica mossa da impulsi raccordabili all'intelligenza artificiale non è nella condizione di rappresentare l'autentica verità del fatto.

Per la dottrina che ha esaminato la **significatività indiziaria di tali indicatori** (ISA, studi di settore (R. Succio), il probabilismo statistico non è una teoria della conoscenza, non potendo tradursi il giudizio di fatto in un puro calcolo matematico, non fornendo il modello statistico **alcun elemento utile per la conoscenza dei fatti ignoti** e non consentendo qualsiasi serie statistica di stabilire l'accadimento o meno di uno specifico fatto. Assumere, quindi, lo strumento come prova giuridica **risulta già di per sé essere erroneo**.

Si tratta di **strumenti per definizione inadatti** a consentire un pieno, esaustivo passaggio dall'astratto al concreto, dalla **massa al singolo contribuente**: altro è tassare in base al reddito, che in condizioni di normalità si potrebbe produrre, altro **è tassare il reddito così come esso si è realmente determinato**. Le posizioni sono inconciliabili, in quanto **"normalità economica"** e **"capacità contributiva"** costituiscono concetti **strutturalmente antitetici**, se soltanto si considera che:

- l'idoneità alla **contribuzione va misurata sul singolo** e non su una massa (cluster)
- in un sistema incentrato sul principio della riserva di legge, è universalmente riconosciuto che il contribuente può regolare i propri affari sulla base di opzioni **meno impegnative sul fronte fiscale**, nel senso che può agire **secondo liberi schemi d'azione**, ai quali l'obbligazione tributaria deve conformarsi. Non è l'obbligo impositivo a poter condizionare la pianificazione d'impresa. Il difetto di precettività delle norme tributarie obbliga a raccordare l'obbligo impositivo alla **sola attitudine economica del contribuente**, senza poterla conformare a **canoni standardizzati** e a medie.

In dottrina si sottolinea come *"Il contribuente che si dissocia dal canone identificante la normalità"*

è un “deviante”, un “cane sciolto”, uno che “canta fuori dal coro” e che in qualche modo deve essere ricondotto nei binari predefiniti del “ciò che ci si aspetta da lui”.

Il previsto rafforzamento dell'azione di verifica sembra proprio indirizzato a sollecitare il contribuente ai **binari predefiniti** del “ciò che si aspetta da lui”.

E se manifestatamente tale è lo scopo della prevista implementazione dell'azione di verifica, allora sempre all'estensore di tale proiezione accertativa va rappresentato come nell'articolo 53, Cost., trovino sintesi sia il **principio della solidarietà** che le forme di **garanzia individuali del singolo contribuente** e che nella previsione che raccorda a “tutti” il dovere di concorrere alle spese pubbliche, ma solo in ragione della loro **effettiva capacità contributiva**, assunta a presupposto, parametro e limite massimo e nel contempo non riducibile del dovere, risiede e nel contempo si esaurisce **l'autentico scopo della verifica fiscale**. Non, quindi, per l'ausilio di una predefinita pianificazione di entrate erariali, ma per il solo ausilio di un **obbligo impositivo misurato sulla reale forza economica**, i cui parametri determinativi non possono che **rendersi rinvenibili a consuntivo** e non ad anteriori.

Come già sottolineato in altre circostanze, si torna a ribadire come **l'obbligazione tributaria non potrà mai** semplicisticamente **derivare dalla soggezione all'autorità dello Stato** o da mere intese negoziali con lo Stato, ma, proprio in quanto procede dalla collaborazione solidale delle persone, ogni persona deve essere in primis rispettata nella sua realtà specifica e, quindi, coinvolta nel dovere, in raccordo con una commisurazione del tributo corrispondente alla **sua specifica capacità contributiva**, intesa come perentorio limite alla discrezionalità del legislatore. Sforzare tale connessione, **equivale operare legislativamente contra Costituzione** ad ausilio di un Fisco manipolato rispetto alla sua vera concezione costituzionale.

CONTENZIOSO

Il principio di tutela dell'affidamento e la disapplicazione delle sanzioni tributarie

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'[articolo 10, comma 2](#), primo periodo, L. 212/2000, sancisce il **principio di tutela dell'affidamento**.

In base a tale principio, *“non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”*.

In sostanza, il **contribuente non risponde a titolo di sanzioni e interessi** ogniqualvolta:

- si sia attenuto alle **indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria** in **documenti di prassi** (anche successivamente modificati);
- il comportamento del contribuente è tenuto in conseguenza di **ritardi, omissioni** od **errori** dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'[articolo 10-sexies, L. 212/2000](#), gli atti con cui l'Amministrazione finanziaria fornisce **supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie** sono:

- le **circolari** interpretative e applicative;
- la **consulenza giuridica**;
- l'**interpello**;
- la **consultazione semplificata**.

Si sottolinea come il principio del legittimo affidamento sia stato esteso, a decorrere dallo scorso **18.1.2024**, anche ai **tributi unionali**; infatti, l'[articolo 10, comma 2, L. 212/2000](#), prevede che *“limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un **legittimo affidamento** nel*

***contribuente**, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti”.*

Dal dato letterale della norma, emerge come il **principio di tutela dell'affidamento** relativo ai tributi unionali abbia una portata più ampia rispetto a quello sancito nel primo periodo; infatti, la norma prevede la **non debenza del tributo**, qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse modificare il proprio orientamento (a seguito di un mutamento della giurisprudenza comunitaria) in relazione ad una fattispecie in cui si era precedentemente espressa e a cui il **contribuente si era conformato**.

La **disapplicazione delle sanzioni amministrazione** può avvenire, oltre che in base al principio di tutela dell'affidamento, anche in considerazione della **causa di non punibilità** prevista dal nuovo comma 5-ter, dell'[articolo 6, D.Lgs. 472/1997](#).

L'[articolo 6, comma 5-ter, D.Lgs. 472/1997](#), prevede, infatti, che “**non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione** competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, **sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”.

Quindi, secondo quanto previsto dalla predetta disposizione, la **causa di non imponibilità opera nel seguente modo**:

- il contribuente tiene un determinato comportamento fiscale in relazione ad una fattispecie caratterizzata da **obiettive condizioni di incertezza**;
- viene, successivamente, **emanata una circolare interpretativa** e applicativa o fornita una consulenza giuridica che indica un **comportamento fiscale difforme, rispetto a quello tenuto in precedenza dal contribuente**;
- nei 60 giorni successivi all'intervenuto chiarimento dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente deve predisporre e inviare una **dichiarazione integrativa**, al fine di **recepire l'orientamento indicato dal documento di prassi e provvedere a versare le conseguenti imposte**.

La procedura prevista dal legislatore, oltre ad essere particolarmente articolata, si sovrappone alla **causa di non punibilità** prevista dall'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997](#), secondo cui “**non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da **indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento**”

Quindi, **non è chiaro come queste due disposizioni possano coesistere**. Infatti, per il sol fatto che la fattispecie che riguarda il contribuente sia caratterizzata da obiettive condizioni di



incertezza, opera la causa di non punibilità prevista dall'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997](#) **senza porre in essere la procedura prevista dal comma 5-ter, del medesimo articolo 6.**