

La rivista delle operazioni straordinarie n. 11/2022

Riporto delle perdite fiscali nella scissione: i chiarimenti della circolare n. 31/E/2022

Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

La [circolare n. 31/E/2022](#) è intervenuta in merito alla disciplina del riporto delle perdite fiscali, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze Ace, nelle operazioni di scissione, fornendo importanti chiarimenti in relazione al meccanismo di applicazione del c.d. test di vitalità economica.

In particolare, superando il precedente orientamento della [circolare n. 9/E/2010](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che il predetto test deve essere eseguito non più con riferimento all'intera attività della società scissa, ma in relazione al solo compendio oggetto di scissione.

Premessa: il riporto delle perdite nella fusione

Come è noto, il comma 7 dell'[articolo 172](#), Tuir reca una specifica disposizione antielusiva diretta a porre dei limiti al riporto, nell'ambito delle operazioni di fusione, delle perdite fiscali (pregresse e di periodo), delle eccedenze di interessi passivi indeducibili ex [articolo 96](#), Tuir e delle eccedenze Ace, in dote alle società partecipanti alla fusione¹.

La *ratio* delle limitazioni poste dall'articolo 172, comma 7, Tuir, è quella di contrastare il c.d. commercio di "bare fiscali" attuato mediante la realizzazione di fusioni con società prive di capacità produttiva, poste in essere al fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali di una società con gli utili imponibili dell'altra (oppure di eccedenze di interessi passivi indeducibili o eccedenze Ace), ovvero con lo scopo di trasferire i predetti benefici fiscali da una società che non è più in grado di sfruttarli a società che invece realizza redditi positivi e, dunque, può utilizzare i *tax assets* per abbattere il proprio carico fiscale.

¹ Storicamente prevista solo per le perdite fiscali, la limitazione è stata estesa 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 della 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.

Tale finalità antielusiva è perseguita proprio mediante il divieto al riporto dei benefici fiscali qualora non sussistano quelle minime condizioni di vitalità economica previste dalla disposizione stessa².

Venendo alle citate limitazioni, occorre ricordare che, innanzi tutto, le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi e le eccedenze Ace possono essere riportate solo per la parte del loro ammontare che non eccede il patrimonio netto della società che ha in dote i predetti benefici fiscali, come risultante dall'ultimo bilancio (o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501-quater](#), cod. civ.), senza tener conto dei conferimenti e dei versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla fusione (c.d. "test del patrimonio netto" o "equity test").³

La *ratio* del limite del patrimonio netto risiede, secondo quanto emerge dalla Relazione illustrativa all'articolo 123 del "vecchio" Tuir (ora, [articolo 172](#)), nella volontà del Legislatore di "attuare una soluzione equilibrata che pur mantenendo fermo il diritto del riporto delle perdite, eviti che per mezzo della fusione si trasmettano deduzioni del tutto sproporzionate alle consistenze patrimoniali delle società fuse o incorporate". Il Legislatore fiscale ha, perciò, individuato nel suddetto limite patrimoniale un indice, ancorché approssimativo, 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 riportate⁴.

In secondo luogo, i citati *assets* fiscali sono riportabili a condizione che dal Conto economico della società che li ha in dote, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% della media dei 2 esercizi precedenti (c.d. "test di vitalità" o "vitality test").

La *ratio* del test di vitalità risiede nella volontà del Legislatore di assicurarsi che la società, la cui perdita è oggetto di riporto, sia operativa, negando, in sostanza, il diritto al trasferimento delle perdite se non esiste più l'attività economica cui tali perdite si riferiscono⁵.

Il mancato superamento di uno 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, per cui il contribuente, se intende comunque trasferire detti elementi fiscali in sede di fusione, dovrà

² Si veda, in tal senso, la [circolare n. 9/E/2010](#).

³ La [circolare n. 21/E/2009](#) ha precisato che in presenza sia di perdite fiscali sia di eccedenze di interessi, la cui somma ecceda il limite del patrimonio netto, la società incorporante (o risultante dalla fusione) può decidere, sulla base di propri calcoli di convenienza, a quale dei 2 importi (perdite o interessi indeducibili) imputare l'eccedenza non utilizzabile. Detta soluzione dovrebbe ritenersi applicabile anche in presenza di eccedenze Ace, per cui, qualora la somma di perdite, interessi indeducibili ed eccedenze Ace sia superiore al limite del patrimonio netto, si potrà decidere quali elementi riportare (e in che misura, purché entro il predetto limite).

⁴ Cfr. [risoluzione n. 54/E/2011](#).

⁵ Cfr. [risoluzione n. 116/E/2006](#).

presentare un'apposita istanza di interpello disapplicativo ai sensi [articolo 11](#), comma 2, della L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), al fine di dimostrare che la società che dispone dei predetti *tax assets* non sia una “*bara fiscale*”, ma che l'operazione di fusione sia stata posta in essere secondo finalità diverse da quelle di mera convenienza fiscale.

Per quanto riguarda gli aspetti operativi, occorre precisare che ai fini del *test* di vitalità economica, nonostante non vi sia alcun riferimento normativo in tal senso, secondo l'Agenzia delle entrate (circolari [n. 9/E/2010](#) e [n. 6/E/2016](#) e [risposta a interpello n. 234/E/2022](#)), qualora la fusione sia effettuata in corso d'esercizio, i requisiti di vitalità devono sussistere nel periodo precedente la delibera di fusione e permanere fino alla data di sua efficacia giuridica, per cui, in sostanza, occorre effettuare un doppio *vitality test*⁶.

Secondo la circolare n. 9/E/2010, infatti, la stessa disposizione verrebbe privata della sua portata antielusiva qualora fosse consentito il riporto delle perdite fiscali a una società che è stata completamente depotenziata nell'arco di tempo intercorrente fra la chiusura dell'esercizio precedente alla delibera di fusione e la data di efficacia giuridica dell'operazione medesima.

Inoltre, sempre secondo la discutibile interpretazione dell'Amministrazione finanziaria (risoluzioni [n. 116/E/2006](#) e [n. 143/E/2008](#) e [risposta a interpello n. 73/E/2022](#)), il *test* di vitalità economica deve essere effettuato, con riferimento al periodo interinale 1° gennaio/data di effetto della fusione, anche se gli effetti fiscali della fusione sono retrodatati all'inizio dell'esercizio stesso.

L'estensione della disciplina di riporto delle perdite alle operazioni di scissione e le relative problematiche applicative

La disciplina che limita il riporto delle perdite, delle eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze Ace nella fusione assume rilevanza, mediante rinvio da parte dell'[articolo 173](#), comma 10, Tuir⁷, anche nella scissione; tenendo presente che andranno applicate alla società scissa le disposizioni dell'[articolo 172](#), comma 7, Tuir riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante.

⁶ Ad esempio, nel caso di fusione perfezionata nel 2022, il *test* di vitalità deve essere svolto sia sul bilancio del 2021, confrontando i relativi dati con la media 2019/2020, sia sul bilancio infrannuale che va dal 1° gennaio 2022 alla data di efficacia giuridica della fusione, effettuando il ragguglio ad anno dei relativi dati e confrontando il risultato con la media 2020-2021.

⁷ Lo stesso comma 10 dell'articolo 173, Tuir precisa che le limitazioni al riporto delle perdite fiscali sono altresì applicabili nelle operazioni di scissione alle eccedenze Ace e a quelle di interessi passivi indeducibili ex articolo 96, Tuir.

Tuttavia, come osservato anche dalla [circolare n. 9/E/2010](#), le considerazioni sopra riportate in tema di riporto delle perdite nelle operazioni di fusione, pur rilevando in linea di massima anche per la scissione, devono in ogni caso essere adattate alle caratteristiche di quest'ultima operazione.

Le 2 operazioni di riorganizzazione aziendale, infatti, presentano differenze significative, atteso che con la fusione si verifica sempre un'aggregazione di soggetti, mentre la scissione comporta, in linea generale, l'operazione opposta, ovvero la "suddivisione" del soggetto scisso. Solo nel particolare caso di scissione in favore di società beneficiaria preesistente detta operazione comporta un'unificazione di soggetti diversi analoga a quella che si realizza nella fusione.

Nella scissione occorre considerare anche la disciplina di attribuzione delle perdite della scissa, così come delle eccedenze Ace e di interessi passivi, tra la stessa scissa e la beneficiaria.

Trattandosi di "posizioni soggettive" si applica il disposto dell'[articolo 173](#), comma 4, Tuir il quale prevede 2 distinti criteri di attribuzione, a seconda che si tratti di posizioni soggettive "connesse specificatamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso", oppure non connesse a tali elementi (e quindi "generiche").

Le posizioni specificamente connesse seguono la medesima destinazione dell'elemento dell'attivo e/o del passivo a seconda che questo sia trasferito alla beneficiaria o rimanga in capo alla scissa.

Le posizioni generiche vengono invece ripartite in proporzione delle quote di patrimonio netto contabile trasferito/rimasto in capo alla scissa.

Tenuto conto che non vi sono disposizioni specifiche in merito all'attribuzione delle perdite fiscali, nonché delle eccedenze di interessi passivi e Ace, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che nel caso specifico non sia applicabile un criterio di ripartizione diverso da quello proporzionale, come più di recente confermato anche dalla [risposta a interpello n. 129/E/2021](#).

Pertanto, secondo l'impostazione ministeriale, i benefici fiscali che rientrano nelle limitazioni verranno in parte trattenuti dalla scissa e in parte trasferiti alla beneficiaria sulla base del rapporto tra il patrimonio netto che rimane alla scissa e quello che viene trasferito alla beneficiaria.

Tutto ciò comporta che, innanzi tutto, per la scissione i predetti limiti di riporto non operano con riferimento alle perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace, sorte antecedentemente alla scissione, che restano nella disponibilità della società scissa, in quanto non sussiste il rischio che le stesse possano essere indebitamente compensate con redditi di una diversa società⁸.

In altre parole, per i benefici fiscali che rimangono di competenza della società scissa non può configurarsi un rischio di elusione legato alla "compensazione intersoggettiva" di perdite, eccedenze Ace

⁸ Cfr. [circolare n. 9/E/2010](#) e [risposta a interpello n. 333/E/2019](#).

ed eccedenze di interessi passivi, dal momento che la stessa, successivamente all'operazione, manterrà la titolarità (di una parte) di tali benefici fiscali da lei stessa generati, che non sono suscettibili di essere "compensati" con risultati positivi realizzati da altri soggetti⁹.

Ne deriva che le perdite che restano nella disponibilità della società scissa non sono sottoposte alla speciale disciplina recata dall'[articolo 173](#), comma 10, Tuir, con la conseguenza che la stessa mantiene pienamente il diritto al riporto delle perdite maturate e non trasferite alle beneficiarie.

Inoltre, le citate limitazioni non si applicano alle perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace che vengono trasferite a una beneficiaria di nuova costituzione in quanto, anche in questo caso, non vi sono rischi di compensazione con i redditi di altra società¹⁰.

In definitiva, nella scissione i limiti di riporto delle perdite fiscali, eccedenze di interessi passivi ed eccedenze Ace si applicano:

- solo nel caso di scissione in favore di società beneficiaria preesistente alla scissione¹¹;
- con riferimento a tutte le perdite, eccedenze Ace e di interessi passivi della beneficiaria;
- con riferimento alle sole perdite, eccedenze Ace e di interessi passivi della scissa trasferite alla beneficiaria (e non anche a quelle che rimangono in capo alla scissa)¹².

I chiarimenti della [circolare n. 31/E/2022](#) in merito all'applicazione della disciplina di limitazione del riporto delle perdite nella scissione

Venendo alle modalità di applicazione dei predetti *test* del patrimonio e di vitalità nell'ambito di una scissione parziale con incorporazione in favore di una società beneficiaria preesistente (ovvero il solo caso in cui si applicano le limitazioni in commento), secondo quanto precisato dalla [circolare n. 9/E/2010](#) la disciplina di riporto degli *assets* fiscali di cui al comma 10 dell'articolo 173, Tuir si sarebbe dovuta applicare nel modo seguente:

⁹ Cfr. circolare n. 9/E/2010.

¹⁰ Cfr. circolare n. 9/E/2010. Ma anche la più recente [risposta a interpello n. 111/E/2022](#) dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che qualora la società beneficiaria venga costituita contestualmente e per effetto dell'operazione di scissione, così che il suo patrimonio provenga unicamente dalla scissa, nessun effetto elusivo è ravvisabile con riferimento al riporto delle perdite maturate dalla scissa e trasferite insieme al ramo scisso alla beneficiaria. Ciò in quanto in tali ipotesi la società beneficiaria non è la risultante dell'unione di più organizzazioni, ma, piuttosto, parte di una preesistente organizzazione che, per mezzo dell'operazione di scissione, si è divisa in più centri di imputazione e che quindi - per ragioni di ordine logico sistematico - mantiene il diritto a riportare le perdite senza limiti (senza necessità di presentare interpello disapplicativo).

¹¹ Perché, come detto, solo in tale ipotesi sussiste la possibilità, analoga a quella ottenibile nella fusione, di compensazione delle perdite pregresse, degli interessi e delle eccedenze Ace provenienti dalla società scissa, con i redditi di un soggetto diverso.

¹² Va, inoltre, considerato che, come chiarito dalla circolare n. 9/E/2010, le limitazioni non si applicano con riferimento alle perdite prodotte in costanza di una procedura di consolidato fiscale che non viene interrotta dalla scissione societaria. In tal caso le perdite realizzate dalla società scissa o beneficiaria appartenente al consolidato, nei periodi di vigenza del regime e trasferite alla tassazione di gruppo, rimarranno nella piena ed esclusiva disponibilità della *fiscal unit*. Invece, i predetti limiti si applicano alle perdite della scissa (appartenente al consolidato) realizzate prima dell'ingresso nel consolidato (e trasferite alla beneficiaria) e a tutte le perdite della beneficiaria (preesistente e non appartenente al consolidato), nonché alle perdite della beneficiaria (appartenente al consolidato) realizzate prima dell'ingresso nel consolidato e della scissa (non appartenente al consolidato) per la parte trasferita alla beneficiaria.

a) la società beneficiaria della scissione (preesistente) applica le citate limitazione alle proprie perdite, confrontando l'ammontare delle stesse con il proprio patrimonio netto (rettificato dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti) e verificando il rispetto degli indicatori di vitalità con riferimento all'intera attività svolta;

b) la società scissa applica le limitazioni alle (sole) perdite trasferite alla beneficiaria (secondo i citati criteri proporzionali di cui all'[articolo 173](#), comma 4, Tuir), 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) e *“in ogni caso rispettando il test di “vitalità” economica in capo alla società scissa”*.

In sostanza, da parte della scissa l'*equity test* doveva essere effettuato con riferimento al solo importo del patrimonio netto contabile della scissa trasferito alla beneficiaria (rettificato dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei 24 mesi precedenti), mentre il *test* di vitalità doveva essere effettuato con riferimento all'intera attività della società scissa, ovvero considerando tutti i ricavi e i costi di pertinenza del Conto economico di tale società, a prescindere dal ramo d'azienda oggetto di scissione e a prescindere dal fatto che la scissione avrebbe potuto avere a oggetto non un'azienda, ma singoli beni non rappresentanti un compendio aziendale.

Tale soluzione operativa indicata dalla [circolare n. 9/E/2010](#), pur essendo in linea con il dettato normativo, presentava delle incongruenze proprio in relazione all'effettuazione del *test* di vitalità economica, in quanto non risultava coerente che il *test* fosse effettuato con riferimento all'intera attività della scissa, in presenza di assegnazione alla beneficiaria di un solo ramo d'azienda.

Inoltre, la scissione non necessariamente comporta il trasferimento di un ramo d'azienda (per il quale l'applicazione del *test* di vitalità economica previsto dalla norma ha un senso), ma può comportare anche il trasferimento di un compendio patrimoniale composto da singoli beni non rappresentanti un ramo d'azienda, per i quali non risulterebbe coerente applicare il *test* di vitalità economica nei termini previsti dagli articoli [172](#) e [173](#), Tuir.

Per queste ragioni la [circolare n. 31/E/2022](#), al fine di assicurare l'applicazione delle norme in esame in linea con le finalità che ne hanno ispirato l'introduzione, ha escluso, in linea di principio, che la vitalità economica o – di contro – la mancanza di vitalità economica della scissa, a seguito del *test* effettuato in capo a quest'ultima, debbano intendersi *tout court* “ereditate” dal compendio che costituisce oggetto di scissione, sia quando questo integri un ramo di azienda, sia quando questo sia composto da *asset* singoli o collettivi, comunque non integranti un'azienda o un suo ramo.

La [circolare n. 31/E/2022](#) ha, quindi, ritenuto corretto il seguente nuovo schema di applicazione della disciplina di limitazione al riporto degli *assets* fiscali nella scissione in favore di società preesistente, di cui al comma 10 dell'[articolo 173](#), Tuir:

- nel caso in cui per effetto della scissione sia trasferito alla beneficiaria preesistente un ramo d'azienda, il *test* di vitalità andrà calcolato secondo i parametri espressamente previsti dagli articoli [172](#) e [173](#) del Tuir, avendo riguardo ai (soli) dati contabili relativi al ramo d'azienda oggetto di scissione;
- nel caso in cui per effetto della scissione siano trasferiti alla beneficiaria preesistente beni non integranti un ramo d'azienda, considerata l'oggettiva inesistenza dei dati contabili indicati dal comma 7 dell'articolo 172, Tuir relativi agli *asset* trasferiti, 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 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.

La necessità di effettuare la valutazione della “*vitalità economica*” in capo al compendio scisso e non sull'intera società scissa dipende, secondo la circolare n. 31/E/2022, dal fatto che le posizioni soggettive sono attribuite *ex lege* alla beneficiaria ai sensi del comma 4 dell'articolo 173, Tuir, in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito.

Ne consegue che l'assenza di fenomeni di compensazione intersoggettiva è condizionata dalla “*vitalità economica*” di tale compendio, in mancanza della quale deve presumersi – salva prova contraria a carico del contribuente – che quest'ultimo (il compendio) non abbia la capacità di riassorbire con propri redditi imponibili futuri le posizioni fiscali trasferite alla società beneficiaria.

Pertanto, il contribuente può dimostrare la sussistenza di tutte le condizioni che consentono la disapplicazione delle disposizioni che limitano il riporto delle perdite, ai sensi dei più volte citati articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, Tuir, anche attraverso l'individuazione di criteri alternativi di vitalità che tengano conto delle caratteristiche dei beni trasferiti.

Conclusioni

La soluzione operativa indicata dalla circolare n. 31/E/2022 risulta certamente in linea con la *ratio* della disciplina di limitazione al riporto degli *assets* fiscali nella scissione, nel senso che tiene conto del fatto che la vitalità economica debba sussistere soltanto in capo al ramo d'azienda oggetto di scissione e che nei casi in cui siano oggetto di scissione non un ramo d'azienda ma singoli beni, si debbano necessariamente applicare altri criteri.

Tuttavia, tale soluzione pone problematiche non indifferenti sul piano pratico in quanto in presenza del trasferimento di un ramo d'azienda sarà necessario, al fine di applicare il *test* di vitalità economica, “*estrapolare*” un Conto economico di tale ramo, almeno fino al risultato operativo¹³, e ciò potrebbe risultare un'operazione gravosa soprattutto per le piccole/medie società, che non sono dotate di una contabilità separata.

Invece, nel caso di scissione di singoli *asset* l'aggravio deriva dalla necessità di ricorrere all'apposita istanza di interpello all'Agenzia delle entrate dato che vengono disapplicati i criteri di *vitality test* previsti dall'[articolo 172](#), comma 7, Tuir, in favore di criteri alternativi incentrati sulla prova della capacità reddituale prospettica del patrimonio scisso di generare redditi imponibili futuri (derivanti, ad esempio, dalla locazione dei beni a terzi o dalle plusvalenze sulla vendita dei beni) sufficienti ad assorbire le perdite pregresse oggetto di trasferimento unitamente al compendio scisso.

Anche con i nuovi criteri applicativi indicati dalla [circolare n. 31/E/2022](#) rimane, poi, un problema di fondo, rappresentato dal fatto che gli indicatori di vitalità economica sono quelli del compendio trasferito, mentre gli *asset* fiscali sono ripartiti sulla base dei patrimoni netti contabili, per cui vi potrebbe non essere una correlazione tra capacità economica del compendio scisso e relativo patrimonio netto contabile.

Si pensi al caso in cui oggetto di scissione sia un ramo d'azienda a elevata redditività, rispetto a un ramo a bassa redditività che rimane alla scissa, e nello stesso tempo il patrimonio netto contabile del ramo scisso sia di bassa entità, rispetto al patrimonio che rimane alla scissa. In tale ipotesi il criterio proporzionale comporta che la maggior parte delle perdite fiscali rimangono in capo alla scissa, che però mantiene il ramo a bassa redditività, con il rischio, quindi, che una parte delle perdite non possa essere sfruttata. Nello stesso tempo, alla beneficiaria andrebbero in dote poche perdite fiscali, mentre il ramo d'azienda che riceve avrebbe la potenzialità di assorbire maggiori perdite fiscali.

In generale, potrebbe essere più coerente applicare un criterio di ripartizione degli *assets* fiscali di natura analitica, in ragione della reale redditività dei patrimoni oggetto di scissione¹⁴, ma ciò, a parere di scrive, comporterebbe non poche problematiche applicative in quanto una volta abbandonato il dato oggettivo dei patrimoni netti contabili si entrerebbe nella logica delle valutazioni e ciò indurrebbe il ricorso generalizzato allo strumento dell'interpello, al fine di assicurare certezza al comportamento adottato.

¹³ Più precisamente, ci si potrà limitare ad individuare i ricavi e i proventi dell'attività caratteristica, nonché le spese del personale di pertinenza dello specifico ramo di azienda scisso ed effettuare il c.d. *test* di vitalità economica sulla base di questi dati.

¹⁴ In tal senso L. De Rosa, A. Russo, “*Scissioni, per il test di vitalità reportistica e contabilità sempre adeguati*”, in NT+ Fisco dell'8 novembre 2022.

Effetti dei chiarimenti della circolare n. 31/E/2022 sulle operazioni pregresse e possibili rimedi

Da ultimo occorre approfondire le ripercussioni sulle operazioni di scissione pregresse del cambio di rotta da parte dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto che questa, dopo ben 12 anni dalla [circolare n. 9/E/2010](#), ha indicato modalità profondamente diverse con le quali deve essere applicato il *test* di vitalità economica.

Il primo caso da trattare è quello in cui se il contribuente avesse applicato le modalità indicate dalla [circolare n. 31/E/2022](#), piuttosto che quelle della circolare n. 9/E/2010, sarebbero emerse minori perdite riportabili rispetto a quelle effettivamente riportate, ad esempio perché il *test* di vitalità sul ramo d'azienda scisso non sarebbe stato superato, mentre quello sull'intera attività della scissa all'epoca è risultato superato.

In tale ipotesi il contribuente è soggetto ad accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai periodi di imposta ancora accertabili; accertamento rivolto a ridurre le perdite o gli altri *assets* fiscali trasferiti alla società beneficiaria.

Ricorrendo detto caso si ritiene che non possano essere irrogate sanzioni e a tale riguardo la stessa circolare n. 31/E/2022, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'[articolo 10](#), L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), invita gli uffici accertatori a valutare la sussistenza delle condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che si erano conformati ai chiarimenti contenuti nella citata circolare n. 9/E/2010.

Più articolato è il caso inverso, ovvero quello in cui se il contribuente avesse applicato i criteri della circolare n. 31/E/2022, piuttosto che quelli della circolare n. 9/E/2010, allora sarebbero emerse maggiori perdite riportabili rispetto a quelle effettivamente riportate, ad esempio perché il *test* di vitalità sul ramo d'azienda scisso sarebbe stato superato mentre quello sull'intera attività della scissa non è stato superato.

Con riferimento ai periodi di imposta ancora soggetti ad attività di accertamento, il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa "*a favore*"¹⁵ per indicare le maggiori perdite (e/o maggiori eccedenze di interessi passivi e di Ace) riportabili applicando i chiarimenti della circolare n. 31/E/2022. Invece, per i periodi per i quali non è più possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore, una strada percorribile potrebbe essere quella di presentare un'istanza di rimborso delle maggiori imposte successivamente pagate per non aver potuto utilizzare le ulteriori perdite, eccedenze di interessi passivi

¹⁵ La dichiarazione integrativa a favore può essere presentata, come è noto, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

e di Ace che si sarebbe potuto riportare applicando i criteri della [circolare n. 31/E/2022](#). Detta richiesta di rimborso comporterebbe inevitabilmente l'avvio di un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, nel quale si potrà far valere l'errore commesso nella redazione della dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui si è perfezionata la scissione, alla luce del principio affermato dalla Cassazione secondo il quale il contribuente può sempre far valere gli errori, formali e sostanziali, commessi a proprio sfavore nella redazione della dichiarazione dei redditi, al più tardi nel giudizio presso le CGT di I e di II grado¹⁶. Tanto più che in questo caso l'errore è stato "indotto" da un'interpretazione dell'Agenzia delle entrate che si è poi rivelata non in linea con la *ratio* della normativa di riferimento.

¹⁶ Si vedano, tra le altre, Cassazione SS.UU. n. 13378/2016 e n. 20119/2018.