

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Perdite da fusione: interpello obbligatorio e non vincolante***

di **Enrico Ferra**

In un [precedente contributo](#) è stato evidenziato come le società coinvolte in operazioni di **fusione** debbano effettuare diversi **test** per verificare la corretta applicazione delle disposizioni di cui al comma 7 dell'articolo 172 del Tuir per il **riporto** delle **perdite fiscali** e delle **eccedenze di interessi passivi**.

L'applicazione di tale norma richiede infatti:

- la verifica della sussistenza del c.d. presupposto di “**vitalità**” della società;
- il rispetto del limite del **patrimonio netto contabile**.

In termini operativi, una volta accertata la preliminare esistenza della condizione di vitalità, è possibile **riportare in avanti** le perdite fiscali e le eccedenze indeducibili di interessi passivi nei limiti dell'ammontare del patrimonio netto contabile della società cui tali elementi si riferiscono.

Lo stesso comma contiene poi, in chiusura, una norma di carattere generale che consente la disapplicazione delle disposizioni ivi contenute mediante la presentazione di un'istanza di **interpello** ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della L. 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del Contribuente.

A tale tipo di interpello (**interpello disapplicativo**), che in buona sostanza sostituisce quello previsto dal vecchio articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/1973, il legislatore ha dedicato uno specifico comma, volendo evidenziare:

- da un lato, la **necessità** di passare da questo tipo di confronto qualora s'intenda disapplicare le limitazioni;
- dall'altro, la sua specificità in relazione alla possibilità di **impugnare le risposte** dell'Amministrazione che risultassero non conformi al pensiero dell'interpellante.

Anche in ipotesi di fusione è imposta alle società interessate la preventiva “**disclosure**” al fine di “convincere” l'Amministrazione finanziaria che l'effetto elusivo non si produce nel caso di specie.

Caratteristica indefettibile della disposizione in oggetto è dunque l'**imprescindibilità della segnalazione**, da parte del contribuente, di trovarsi nella situazione descritta dalla norma di cui si chiede la disapplicazione. Imprescindibilità che, tuttavia, **non** è da intendersi nel senso

che l'**istanza** debba essere **necessariamente presentata**. La stessa Agenzia delle entrate nella **circolare n. 9/E/2016** ha infatti evidenziato come la mancata presentazione dell'istanza di interpello non pregiudica, in alcun caso, la *“possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento amministrativo e del contenzioso”*.

L'obbligatorietà della preventiva proposizione dell'interpello disapplicativo non influenza, in sostanza, la spettanza della disapplicazione delle limitazioni previste dall'articolo 172 del Tuir - nel senso che la mancata presentazione dell'istanza non pregiudica definitivamente il diritto al riporto in avanti delle perdite fiscali e delle eccedenze di interessi passivi - ma produce effetto “solo” ai fini dell'articolo 11, comma 7-ter, del D.Lgs. 471/1997, che contempla la **sanzione da euro 2.000 a euro 21.000** in caso di **mancata presentazione** delle istanze in presenza di interpelli obbligatori (sanzione raddoppiata nelle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione della norma).

Inoltre, gli esiti dell'interpello disapplicativo sono comunque **non vincolanti** per il contribuente. Ciò è coerente con l'articolo 6 del D.Lgs. 156/2015, norma che disciplina il coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso. Tale norma contempla, infatti, una specifica deroga alle disposizioni che sanciscono l'impossibilità di fornire in sede amministrativa e contenziosa le notizie e i dati non adottati nonché gli atti, i registri o i documenti non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio. Di conseguenza, **nessuna preclusione** per la **fase contenziosa** dovrebbe operare in relazione alle informazioni non fornite nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

In termini operativi, la **risposta** all'eventuale istanza di interpello deve essere resa nel termine di **120 giorni** e, come tutte le altre tipologie di interpello, la regola è quella del **silenzio - assenso**, da parte dell'Amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente; regola che vale, peraltro, per tutti i comportamenti successivi riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello.

Nel caso in cui, invece, nel termine previsto sia fornita una risposta alle relative istanze, il conseguente **atto di accertamento** deve essere proceduto, a **pena di nullità**, dalla notifica di una **richiesta di chiarimenti** da fornire entro il termine di sessanta giorni. È inoltre imposto un dovere di **“super motivazione”** dell'**atto impositivo**, che dovrà essere specificamente **motivato**, a **pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti** forniti dal contribuente.

Infine, è stato chiarito come la nuova disciplina abbia risolto in via normativa un aspetto piuttosto dibattuto negli ultimi anni, sancendo espressamente l'**impugnabilità - “unitamente all'atto impositivo” - delle risposte negative rese alle istanze di interpello disapplicativo**, diversamente da quanto previsto per le altre forme di interpello.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione  
**LE OPERAZIONI STRAORDINARIE**  
**CASO PER CASO**  
Firenze   Milano   Padova