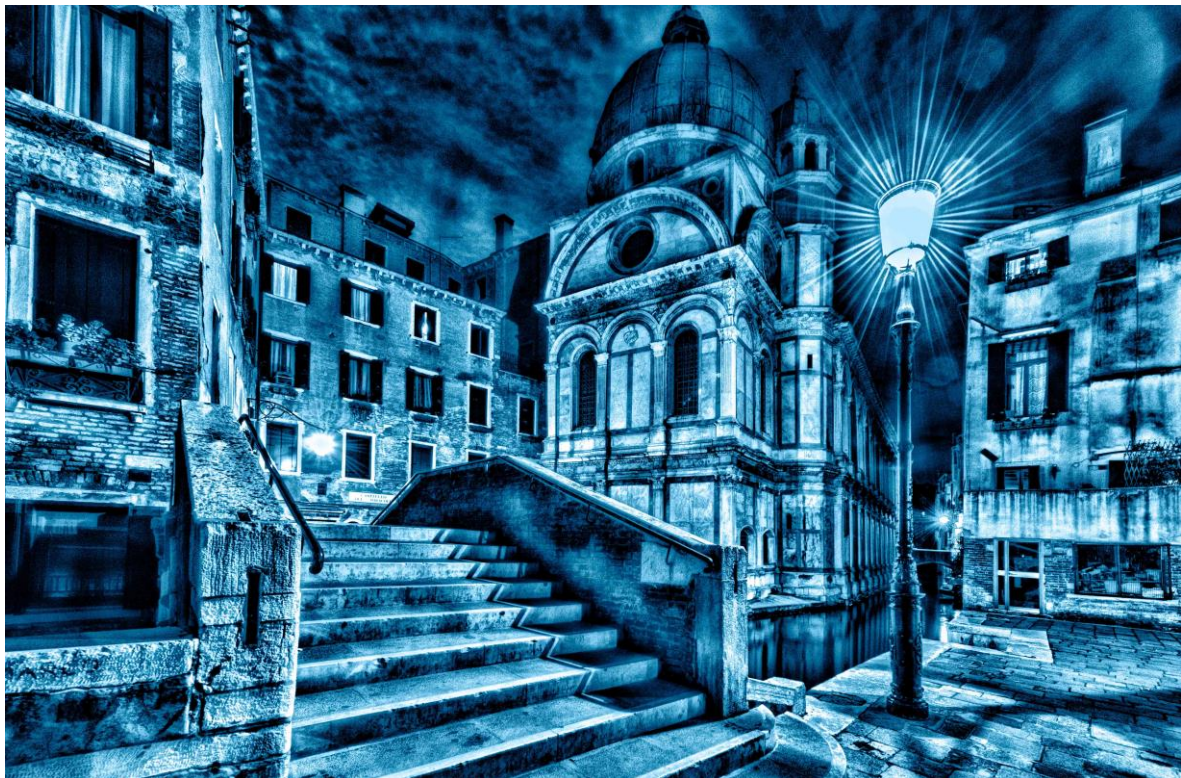


# Tax & Legal News

FOCUS: Conferimento d'azienda seguito da cessione quote e fusione



## SCADENZE FISCALI

---

### FOCUS

---

- CONFERIMENTO D'AZIENDA SEGUITO DA CESSIONE QUOTE E FUSIONE

### NEWS

---

#### BILANCIO

- DA ASSIREVI UN AGGIORNAMENTO SULLE PROCEDURE

#### DIRITTO SOCIETARIO

- IL VINCOLO DEI DUE TERZI NELLA STP VALE SOLO PER I DIRITTI DI VOTO

#### IMPOSTE DIRETTE

- PER IL REGIME TRANSITORIO DEI DIVIDENDI BASTA LA DELIBERA SENZA DISTRIBUZIONE
- SOCIETÀ A BASE RISTRETTA: DIVIDENDI ACCERTATI SUI SOCI CON TASSAZIONE INTEGRALE
- ANALISI CRITICA DEI CRITERI PER LA DEFINIZIONE DELLE HOLDING
- ASSONIME ILLUSTRÀ LE NOVITÀ PER IL WELFARE AZIENDALE

#### IMPOSTE INDIRETTE

- FRODE IVA E DETRAZIONE: POTERI E LIMITI SECONDO LA CORTE DI GIUSTIZIA UE

#### CREDITI DI IMPOSTA

- RINVIATA ALLE SEZIONI UNITE LA DISTINZIONE TRA CREDITO INESISTENTE E CREDITO NON SPETTANTE

## SCADENZE FISCALI

---

**27 dicembre**

### **Soggetti Iva**

Versamento dell'acconto IVA relativo all'anno 2022

### **Operatori intracomunitari con obbligo mensile**

Presentazione degli elenchi riepilogativi (INTRASTAT) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

## FOCUS

---

### CONFERIMENTO D'AZIENDA SEGUITO DA CESSIONE QUOTE E FUSIONE

Un tema particolarmente delicato riguarda l'ipotesi di elusione (ai fini delle imposte indirette) di una concatenazione di operazioni così strutturata:

- conferimento di una azienda o di un ramo d'azienda ad una newco;
- successiva cessione totalitaria delle partecipazioni detenute nella newco ad una società acquirente;
- fusione per incorporazione della società conferitaria nella società acquirente, ovvero fusione inversa tra le due società.

Mentre non ci sono particolari rilievi ai fini delle imposte sui redditi (si veda l'articolo 176 del Tuir), alcune risposte ad interpelli hanno creato dubbi ai fini dell'imposta di registro.

#### Il rischio dell'elusione

La risposta più rilevante, in questo senso, è quella all'interpello 138/2019. Dopo avere ribadito che le prime due fasi della sequenza non generano alcun problema di elusione, l'Agenzia ricorda quanto segue: "È appena il caso di precisare che, qualora a seguito della cessione delle partecipazioni nella società conferitaria, l'acquirente proceda alla sua incorporazione, anche inversa, mediante una fusione (operazione quest'ultima a sua volta assoggettata a imposta di registro in misura fissa), le argomentazioni sopra esposte non possono più assumere rilevanza.

In questa particolare fattispecie, è infatti chiara la volontà di acquisire direttamente l'azienda, risultando il percorso tortuoso posto in essere meramente strumentale al predetto obiettivo perseguito.

Perciò, la combinazione di tre atti soggetti a tassazione in misura fissa (conferimento d'azienda, cessione delle partecipazioni nella società conferitaria e fusione tra la stessa società conferitaria e la società acquirente) configurerà il conseguimento di un indebito vantaggio d'imposta consistente nell'aggiramento della tassazione in misura proporzionale della cessione diretta dell'azienda."

#### Una prima esclusione

Nella risposta all'interpello n. 123 del 30 aprile 2020 l'Agenzia delle entrate si è invece espressa per la non applicabilità delle norme sull'abuso del diritto ad una sequenza di operazioni di conferimento di azienda e di fusione inversa poste in essere dagli stessi soggetti.

La fattispecie concreta presa in considerazione era però rappresentativa di un caso molto particolare: il conferimento della azienda era stato effettuato da un consorzio tra enti locali, destinato ex lege ad estinguersi. Per effetto del conferimento il consorzio aveva conseguito la maggioranza nel capitale di una società operativa (la conferitaria). Per giungere alla corretta imputazione delle quote della società operativa ai singoli comuni partecipanti al consorzio si propone, invece della assegnazione delle partecipazioni in sede di liquidazione del consorzio stesso, la sua incorporazione mediante fusione inversa nella società operativa.

L’Agenzia delle entrate in questo caso non ha ravvisato alcun raggiungimento di vantaggi fiscali indebiti, né alcun aggiramento di principi dell’ordinamento tributario.

### **La risposta più recente**

Recentemente, le Entrate sono tornate sul tema, di nuovo in sede di risposta ad un interpello: anzi, l’aspetto più innovativo e importante della risposta ad interpello 12.10.2022 n. 503 riguarda proprio l’abuso del diritto in materia di imposta di registro.

In linea generale, la risposta ricorda che la combinazione di atti e negozi giuridici secondo lo schema che abbiamo delineato comporta il conseguimento di un vantaggio d'imposta indebito dato dalla differenza tra l'imposta di registro in misura fissa applicabile alle tre operazioni, rispetto all'imposta di registro in misura proporzionale, la quale risulta pertanto aggirata dal comportamento posto in essere.

Infatti, al verificarsi della fusione si realizzano i medesimi effetti giuridici ed economici che si sarebbero realizzati attraverso l'acquisizione diretta del ramo d'azienda, con la conseguenza che il complesso degli atti e comportamenti posti in essere deve essere ritenuto in contrasto con i principi che presiedono alla tassazione proporzionale ai fini dell'imposta di registro della cessione di azienda o di ramo d'azienda. Tale conclusione è peraltro in linea con le risposte ad interpello n. 13 e n. 138 del 2019.

Tuttavia, secondo l’Agenzia, l’analisi non si deve necessariamente fermare a questo livello formale: la risposta precisa, infatti, che per quanto riguarda gli ulteriori elementi che concorrono a costituire la fattispecie dell'abuso del diritto, si deve valutare se l'operazione prospettata (la fusione della società conferitaria) appare priva di sostanza economica.

Nel caso concreto, viene giudicato particolarmente rilevante anche il fatto che le fasi dell'operazione sono avvenute a distanza di tempo (quattro anni), quindi in un momento in cui la strategia aziendale era dettata da un azionista di riferimento completamente diverso.

Pertanto, “tenuto conto che la Fusione (...) avviene dopo un rilevante intervallo temporale (a più di quattro anni di distanza dalle precedenti operazioni di conferimento e cessione di partecipazioni) e che, come rappresentato dall'istante, consegue ad un cambio dell'azionista di riferimento dell'intero Gruppo (...) e a mutate strategie aziendali collegate alle mutate condizioni del mercato, che hanno indotto in seguito un piano riorganizzativo finalizzato alla semplificazione societaria, si ritiene sussistente il requisito della sostanza economica.”

Assumono quindi rilievo l’elemento temporale e, soprattutto, la presenza di valide ragioni economiche per scongiurare il rischio della contestazione di elusione.

## NEWS

---

### BILANCIO

#### DA ASSIREVI UN AGGIORNAMENTO SULLE PROCEDURE

#### **Assirevi, Documento di ricerca n. 250, PROCEDURE RICHIESTE DALLA SOCIETÀ (INCARICHI DI AGREED-UPON PROCEDURES), dicembre 2022**

Il Documento di Ricerca (che sostituisce il Documento n. 179R del dicembre 2021) precisa taluni aspetti emersi dopo la fase di prima applicazione dello Standard ISRS 4400 (Revised) "Agreed-Upon Procedures Engagements", emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board ("IAASB") nell'Aprile 2020 ed entrato in vigore a partire dagli incarichi i cui termini siano definiti dal 1° gennaio 2022. In particolare, la nuova versione dello Standard ha introdotto alcune novità in tema di: applicabilità dello Standard a subject matters di carattere non-finanziario; principi di etica ed indipendenza applicabili agli incarichi disciplinati dallo Standard; modalità di accettazione e prosecuzione dell'incarico; esercizio del giudizio professionale e suoi limiti; modalità di interazione tra il soggetto incaricato ed un esperto dallo stesso incaricato per lo svolgimento di talune attività; modalità di documentazione del lavoro.

In aggiunta, il Documento di Ricerca aggiorna talune considerazioni in merito alle attestazioni da rendere al soggetto incaricato laddove l'accesso alla relazione sulle procedure svolte sia richiesta anche da terze parti diverse dal soggetto richiedente.

### DIRITTO SOCIETARIO

#### IL VINCOLO DEI DUE TERZI NELLA STP VALE SOLO PER I DIRITTI DI VOTO

#### **Consiglio nazionale del Notariato, Studio 26.10.2022 n. 106-2022/I**

Lo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato 26.10.2022 n. 106-2022/I esamina i contrasti interpretativi riguardanti la presenza minima dei soci professionisti nelle STP, dando conto della posizione assunta dall'authority garante della concorrenza, la quale afferma che i due requisiti della maggioranza dei due terzi "per teste" e "per quote di capitale" previsti dall'articolo 10, comma 4, lett. b), della legge n. 183/2011 non devono essere considerati cumulativi.

Vengono, poi, prospettate tanto le possibili previsioni statutarie in tema di voto dei professionisti con riferimento agli strumenti predisposti, per ciascun modello sociale, per incrementare o limitare il diritto di voto dei soci.

Va ricordato, infatti, che l'Autorità ritiene che l'interpretazione adottata da taluni Consigli e/o Federazioni di Ordini professionali, che impongono il cumulo dei due requisiti, possa determinare limitazioni della concorrenza, in quanto si traduce in un ingiustificato ostacolo alla possibilità per i professionisti di organizzarsi in forma di STP.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, con l'Informativa n. 60 dell'8 luglio 2019, ha modificato il proprio orientamento, affermando che *«pur ammettendo che i due requisiti della maggioranza dei due terzi in termini di numero di soci professionisti e di partecipazione al capitale sociale possano non necessariamente ricorrere cumulativamente così come affermato dal AGCM, sarà comunque indispensabile, mediante appositi patti parasociali e/o clausole statutarie in base agli strumenti offerti dal codice civile, limitare la capacità decisionale dei soci non professionisti,*

*in modo tale da evitare che questi ultimi possano influire sulle scelte strategiche delle STP e sullo svolgimento delle prestazioni professionali. Tali ultime prerogative, infatti, devono sempre essere mantenute in capo ai soci professionisti ai quali va comunque garantita la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni e/o decisioni societarie, in modo tale da riservare loro il controllo della società».*

Anche l'Agenzia delle Entrate si è conformata all'orientamento dell'AGCM con la risoluzione 4 marzo 2022, n. 10, nella quale si ritiene «*plausibile consentire l'inserimento nell'elenco dei soggetti abilitati al visto di conformità anche ai professionisti soci di STP che risultano validamente costituite ed iscritte nel registro delle imprese e nel relativo ordine professionale, ciò anche quando la maggioranza del capitale sociale non è detenuta da professionisti iscritti nei relativi albi, purché tali soci detengano il controllo dei diritti di voto della STP garantito attraverso l'adozione di "patti parasociali o clausole statutarie" e cioè possano esprimere la maggioranza dei 2/3 nell'assunzione delle decisioni societarie».*

## IMPOSTE DIRETTE

### PER IL REGIME TRANSITORIO DEI DIVIDENDI BASTA LA DELIBERA SENZA DISTRIBUZIONE

#### Agenzia delle Entrate, Principio di diritto 6.12.2022 n. 3

L'Agenzia delle entrate torna sui suoi passi in materia di regime transitorio da applicare ai dividendi derivanti da partecipazioni qualificati, superando con l'attuale principio di diritto la posizione che era stata fornita con la risposta all'interpello 16 settembre 2022 n. 454 e che richiedeva anche la materiale distribuzione del dividendo entro la fine dell'anno.

Ricordiamo preliminarmente che la legge 205/2017 ha modificato il regime di tassazione dei redditi derivanti dalle partecipazioni "qualificate", prevedendo anche (articolo 1 comma 1006) un regime transitorio per le distribuzioni di utili formati sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate entro il 31 dicembre 2022.

Più precisamente questo comma prevede che «*alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022».*

In particolare, il regime transitorio di tassazione dei dividendi percepiti dalle persone fisiche è riassumibile nelle seguenti misure della percentuale imponibile ai fini Irpef:

- 40% sugli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007;
- 49,72% sugli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e sino all'esercizio in corso al 31/12/2016;
- 58,14% sugli utili prodotti nell'esercizio in corso al 31/12/2017.

Alla luce della nuova impostazione contenuta nel principio di diritto n. 3 del dicembre 2022, il regime transitorio si applica agli utili prodotti in esercizi anteriori a quello di prima applicazione del nuovo regime, a condizione che la relativa distribuzione sia stata validamente approvata con delibera assembleare adottata entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente dal fatto che l'effettivo pagamento avvenga in data successiva.

L'Agenzia spiega infatti che per le società di capitali il diritto alla percezione del dividendo sorge nel momento in cui l'assemblea dei soci delibera la distribuzione di utili: la delibera attribuisce dunque al socio un diritto di credito nei confronti della società, al momento dell'approvazione della stessa.

Sottolineiamo infine anche la chiusura del principio di diritto i termini di contrasto alle possibili manovre elusive: *“Resta impregiudicato il potere dell’Amministrazione finanziaria di contestare la natura simulata della delibera di distribuzione dei dividendi o la sua riqualificazione sulla base degli scopi concretamente perseguiti, come ad esempio nel caso di delibere accompagnate dalla successiva retrocessione da parte del socio, in tutto o in parte, della medesima provvista ovvero le cui condizioni di pagamento prevedono termini ultrannuali (dando luogo tali fattispecie a un’impropria estensione del regime transitorio di tassazione degli utili accantonati in riserve formati fino al 31 dicembre 2017 e distribuiti a favore di soci possessori di partecipazioni qualificate).”*

### **SOCIETÀ A BASE RISTRETTA: DIVIDENDI ACCERTATI SUI SOCI CON TASSAZIONE INTEGRALE** **Cassazione, Ordinanza 30.11.2022 n. 35293**

Secondo l’Ordinanza della Cassazione, che segue peraltro un orientamento già espresso in precedenza, l’imputazione ai soci di società con compagine ristretta dei proventi non dichiarati (o dei costi indeducibili) dalla società deve essere considerata una attribuzione di redditi assimilata alla fattispecie delle società di persone, senza che possano applicarsi le mitigazioni di tassazione previste nel caso ordinario dal Tuir.

Secondo i Giudici, infatti, *“come chiaramente già illustrato da questa Corte (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26317 del 19.11.2020; Cass. 23.12.2019, n. 34282) quando viene contestata, in caso di società a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, non è in alcun modo applicabile (diversamente da quanto sostiene parte della dottrina) il disposto di cui all’art. 47 TUIR, che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell’assemblea e, pertanto, non trova applicazione per i redditi extracontabili, che per definizione non risultano menzionati nella contabilità societaria”*.

Al contrario, nel caso di imputazione di redditi extracontabili ottenuti in evasione di imposta, quindi mai pervenuti nella contabilità societaria in quanto non oggetto di registrazione nelle scritture, né di indicazione in dichiarazione, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v’è mai stata, non avendo la società dichiarato tali utili extracontabili e quindi avendo essi evitato la imposizione a livello societario.

Il beneficio dell’esonero parziale nella imposizione degli utili societari viene quindi meno poiché la ripartizione del maggior utile sottratto a imposizione tra i soci giustifica la perdita del beneficio della più mite imposizione degli utili societari, la cui esistenza trova fondamento nel rispetto della normativa sulla loro determinazione in forza unicamente del bilancio di esercizio

### **ANALISI CRITICA DEI CRITERI PER LA DEFINIZIONE DELLE HOLDING** **Assonime, Circolare 25.11.2022 n. 28**

La circolare analizza l’autodichiarazione che deve essere presentata all’Agenzia delle entrate dai soggetti che hanno beneficiato di aiuti di Stato ai sensi del Quadro temporaneo adottato dalla Commissione europea nell’emergenza Covid-19. Dopo aver inquadrato l’adempimento nell’ambito delle regole europee sul controllo degli aiuti di Stato, la circolare illustra in particolare le modalità con cui le imprese devono attestare il rispetto dei limiti e delle condizioni stabiliti per l’accesso agli aiuti.

Negli sviluppi del documento, l’Assonime approfondisce poi il tema della qualificazione dei soggetti “holding”. Ricordiamo che l’Agenzia delle entrate è recentemente intervenuta proprio su questo tema con la risposta n. 472 del settembre 2022, mettendo in evidenza che *“A differenza di quanto disposto per le holding (finanziarie e non) in ordine alla relativa qualificazione sulla base di*



determinati parametri patrimoniali (c.d. asset test), per i soggetti assimilati alle holding non finanziarie non è stato previsto in sede legislativa alcun calcolo di prevalenza, come risulta chiaramente dal tenore letterale della norma che rinvia specificamente alle richiamate attività di cui all'articolo 3, comma 2, del regolamento n. 53 del 2015. In assenza di una specifica previsione normativa che disponga in tal senso, si ritiene, pertanto, di dover escludere la possibilità di estendere in via interpretativa la previsione concernente le modalità di calcolo previste per le holding industriali (asset test) anche ai "soggetti assimilati" ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del regolamento in esame. Per quanto di interesse nel caso di specie, la circostanza che l'articolo 162-bis del TUIR faccia espresso riferimento alle "attività" fa sì che detta nozione debba essere interpretata nell'accezione "propria", ossia collegata alla esistenza di una o più operazioni svolte in modo sistematico e professionale con impiego (seppur minimo) di mezzi organizzativi preposti a tal fine. L'assenza di tali circostanze porta, pertanto, ad escludere l'assimilazione di una società ad una holding industriale nel senso indicato dalla normativa e prassi di riferimento".

Secondo Assonime si tratta di indicazioni che, adeguandosi al tenore letterale della norma – il quale non prevede per i soggetti in esame il c.d. asset test di tipo quantitativo – pongono attenzione, come criterio guida, "alla esistenza di una o più operazioni svolte in modo sistematico e professionale con impiego (seppur minimo) di mezzi organizzativi preposti a tal fine".

Ne deriva che anche l'esercizio di attività di carattere marginale, ma pur sempre rientranti fra quelle indicate nella norma, potrebbe ricondurre ipso facto le imprese che le pongono in essere fra i soggetti assimilati alle società di partecipazione non finanziaria; soprattutto ove si consideri che le società industriali che svolgono tali attività sia pur in via marginale, devono di regola dotarsi di "di mezzi organizzativi preposti a tal fine".

## **ASSONIME ILLUSTRA LE NOVITÀ PER IL WELFARE AZIENDALE** **Assonime, Circolare 28.11.2022 n. 29**

La Circolare di Assonime è dedicata al tema dei redditi di lavoro dipendente, in particolare per quanto riguarda le nuove misure fiscali per il welfare aziendale.

In particolare, l'analisi si basa su due norme di riferimento:

- articolo 12 del decreto-legge n. 115 del 9 agosto 2022, che ha previsto, per il solo periodo d'imposta 2022, sia l'innalzamento a 600 euro della soglia di esenzione per i fringe benefits assegnati dal datore di lavoro ai propri dipendenti, sia la possibilità che il datore di lavoro anticipi e/o rimborsi in esenzione d'imposta le spese sostenute dai dipendenti per le utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- articolo 3, comma 10, del decreto-legge n. 176 del 18 novembre 2022 (c.d. Aiuti-quater), il quale, modificando il citato articolo 12 ha innalzato ulteriormente a 3000 euro la soglia di esenzione dei fringe benefits per il 2022.

Il commento dell'Associazione tiene altresì conto dei chiarimenti della circolare emanata dall'Agenzia delle entrate in data 4 novembre 2022.

## **IMPOSTE INDIRECTE**

### **FRODE IVA E DETRAZIONE: POTERI E LIMITI SECONDO LA CORTE DI GIUSTIZIA UE** **Corte di giustizia Ue, Sentenza 1.12.2022**

La Corte di giustizia Ue, nella causa 1.12.2022, ritorna sul tema della detrazione dell'Iva relativa ad operazioni fraudolente.

Un primo filone di conclusioni riguarda alcune limitazioni che vengono poste al divieto generico di detrazione, in quanto la direttiva 2006/112/CE:

- osta, qualora l'autorità tributaria intenda negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte in quanto tale soggetto passivo ha partecipato ad una frode dell'IVA di tipo carosello, a che tale autorità tributaria si limiti a stabilire che tale operazione fa parte di una catena di fatturazione circolare;
- prevede che spetta all'autorità tributaria, da un lato, individuare con precisione gli elementi costitutivi della frode e dimostrare le condotte fraudolente e, dall'altro, dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode, il che non implica necessariamente l'identificazione di tutti i soggetti che hanno partecipato alla frode nonché dei loro rispettivi comportamenti.;
- non osta, qualora l'autorità tributaria attesti una partecipazione attiva del soggetto passivo a una frode dell'imposta sul valore aggiunto per negare il diritto alla detrazione, a che tale autorità tributaria fondi tale diniego, in via complementare o subordinata, su elementi di prova che dimostrino non una siffatta partecipazione, bensì il fatto che tale soggetto passivo, dando prova di tutta la diligenza richiesta, avrebbe potuto sapere che l'operazione di cui trattasi si iscriveva in una siffatta frode;

Pe quanto riguarda la gestione concreta dell'indagine, la sentenza precisa che:

- la mera circostanza che i membri della catena di cessioni si conoscessero non costituisce un elemento sufficiente per dimostrare la partecipazione del soggetto passivo alla frode;
- è consentito che, qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode, sia richiesto al soggetto passivo di dar prova di una maggiore diligenza per assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode;
- non si può tuttavia pretendere che esso proceda a verifiche complesse e approfondite come quelle che possono essere effettuate dall'amministrazione finanziaria;
- spetta al giudice nazionale valutare se, alla luce di tutte le circostanze del caso di specie, il soggetto passivo abbia dato prova di sufficiente diligenza e abbia adottato le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere in tali circostanze.

## CREDITI DI IMPOSTA

### RINVIATA ALLE SEZIONI UNITE LA DISTINZIONE TRA CREDITO INESISTENTE E CREDITO NON SPETTANTE

**Cassazione, Ordinanza interlocutoria 2.12.2022 n. 35536**

L'oggetto dell'ordinanza interlocutoria della Cassazione riguarda la distinzione a società ricorrente tra credito d'imposta inesistente e credito d'imposta non spettante.

Nel primo caso, troverebbe infatti applicazione l'articolo 27, del DL n. 185 del 2008, secondo il quale per la riscossione di crediti inesistenti, utilizzati in compensazione, l'atto di recupero deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Nel caso, invece, di credito non spettante, in tutto o in parte, il riferimento normativo è all'articolo 1, comma 4, del DPCM n. 143 del 2002 e, quindi, si renderebbe applicabile l'articolo 43, primo comma, del DPR n. 600 del 1973, con conseguente indicazione del termine di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Poiché la questione ha formato oggetto di pronunce opposte, si propone che la disamina venga rinviata all'esame delle Sezioni Unite.