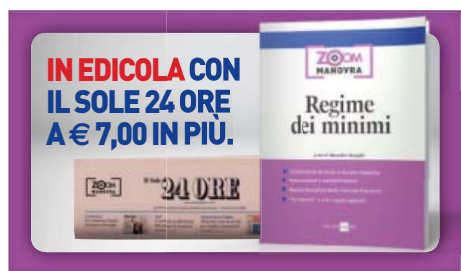




NORME E TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**



Giustizia. Via libera definitivo alla legge sull'opposizione al decreto ingiuntivo **Pag. 39**

Cassazione. Responsabilità disciplinare dei magistrati a raggio ridotto **Pag. 39**

In edicola. La Guida alla riforma dell'apprendistato

Scuola. Per gli insegnanti valorizzazione e stipendi più elevati **Pag. 39**

Mercoledì 7 Dicembre 2011

www.ilsote24ore.com/norme

I chiarimenti delle Entrate. Circolare sul nuovo regime per società di capitali, coop, enti commerciali e soggetti esteri

Riporto perdite 2006 senza limiti

Niente vincolo quinquennale anche per le «vecchie» voci ancora compensabili

Luca Gaiani

■ Riporto senza limite temporale anche per le perdite del 2006. Lo chiarisce l'agenzia delle Entrate con la circolare 53/E di ieri, che scioglie i dubbi sulla decorrenza delle nuove regole per la compensazione dei risultati negativi delle società di capitali introdotte dalla manovra estiva. Il regime si applica dal 2011 e riguarda tutte le perdite ancora valide alla data di chiusura dell'esercizio.

La disposizione

L'articolo 23 del Dl 98/2011 ha profondamente modificato le regole per il riporto delle perdite fiscali delle società di capitali, allineandole a quelle in vigore nei principali Paesi europei. È stato eliminato il vincolo quinquennale previsto precedentemente, introducendo al suo posto un tetto pari all'80% del reddito di ciascun esercizio successivo. Tetto che non riguarda invece le perdite prodotte nei primi tre esercizi.

Gli interessati

Con la circolare di ieri, l'Agenzia ha innanzitutto confermato che le novità riguardano esclusivamente le società di capitali, le cooperative, gli enti commerciali e le società estere di ogni tipo. Nessuna modifica interessa le società di persone e gli altri soggetti Irpef, che, se in contabilità ordinaria, continuano a riportare in avanti le perdite entro il quinto esercizio successivo e per l'intero importo che trova capienza nel reddito. Regole invariate anche per gli enti non commerciali relativamente ad attività di im-

presa esercitate, perché l'articolo 143 del Tuir richiama le regole dei soggetti Irpef.

Il limite annuo

Il limite di utilizzo annuo - precisa la circolare - è riferito non alla perdita, ma al reddito, che, dopo la compensazione, non dovrà mai essere inferiore al 20% dell'importo lordo. Conseguentemente, se l'80% del risultato positivo di un anno supera la perdita riportata, questa è interamente compensabile. Una perdita riportata per mille, ad esempio, sarà compensabile interamente se il reddito dell'esercizio è almeno pari a 1.250.

Trasparenza e consolidato

L'Agenzia illustra le ricadute della norma sul regime delle perdite prodotte nell'ambito della trasparenza e del consolidato fiscale. La circolare sottolinea che, per entrambi i regimi, la novità non interferisce sulle possibilità di compensazione intersoggettiva (perdite e redditi) che si generano in costanza di opzione. Quindi, nel periodo di validità di questi regimi, il socio della trasparenza continua a compensare al 100% il proprio reddito con la perdita assegnata dalla partecipata e così la consolidante utilizza integralmente, nel modello Cnm, le perdite e i redditi assegnati alla fiscal unit dalle diverse società. La regola dell'80% va invece applicata alle perdite sorte prima dell'esercizio dell'opzione sia del consolidato che della trasparenza (che vengono riportate internamente da parte del soggetto che le ha generate), co-

me pure alle perdite che la trasparente non assegna, perché eccedenti la quota di patrimonio netto del socio, nonché a quelle che la consolidante riporta a nuovo nel caso in cui la dichiarazione del gruppo evidenzia un risultato complessivo negativo. Le perdite delle partecipate trasparenti seguono il regime descritto, precisa la circolare, anche in caso di opzione in base all'articolo 116 del Tuir.

La decorrenza

Il chiarimento più atteso riguarda la decorrenza della normativa. L'Agenzia evidenzia in primo luogo che le novità si applicano dall'esercizio in corso al 6 luglio 2011, in forza di quanto stabilito dal comma 6 dell'articolo 23 della manovra. Coerentemente con la finalità dell'intervento normativo, inoltre, usufruiranno del nuovo riporto temporaneamente illimitato le perdite pregresse ancora compensabili nell'esercizio 2011 e dunque, per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, tutte quelle che si sono generate dal 2006 (per le quali il 2011 sarebbe stato, secondo la norma precedente, l'ultimo esercizio di possibile utilizzo) al 2010. Questi risultati negativi sopravvivono dunque allo scadere del quinquennio, ma dovranno, da Unico 2012, essere sottoposti al nuovo vincolo di compensazione nei limiti dell'80% del reddito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

APPROFONDIMENTO ON LINE

Il testo della circolare
www.ilsote24ore.com/norme

I punti chiave

0,420	0,440	-64,62%	4,46%	-22,42%	-0,13	***
0,610	0,630	-6,38%	9,42%	-6,67%	-0,37	**
0,740	0,760	-4,55%	11,82%	-4,91%	-0,39	**
0,610	0,630	-5,00%	13,46%	-4,18%	-0,40	**
0,690	0,710	-18,18%	8,87%	6,67%	0,53	*
0,340	0,360	-4,05%	8,02%	-5,36%	-0,48	**
1,550	0,570	-28,00%	10,27%	9,04%	0,41	**
1,670	0,690	-18,57%	14,44%	6,26%	0,45	*
1,440	0,470	-15,85%	10,19%	10,10%	-0,47	*
830	0,850	-6,00%	0,19%	-0,89%	-0,89	*
020	1,040	-3,41%	4,98%	0,59%	0,59	*
180	1,000	-2,80%	7,37%	-4,11%	-4,11	*

01 | NUOVE REGOLE PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI

Le perdite delle società di capitali sono riportabili senza limiti di tempo. La compensazione può avvenire, in ciascun esercizio, per un importo non superiore all'80% del reddito. Le novità non riguardano le società di persone, le imprese individuali e neppure gli enti non commerciali che esercitano attività di impresa

02 | PERDITE DEI PRIMI TRE ESERCIZI

Le perdite conseguite nei primi tre esercizi mantengono il precedente riporto temporaneamente illimitato e non soffrono neppure del nuovo tetto quantitativo dell'80% del reddito

03 | TRASPARENZA FISCALE

Nel regime di trasparenza fiscale, le nuove regole riguardano

esclusivamente le perdite maturate dalla partecipata o dai soci prima dell'anno di esercizio dell'opzione. Le società potranno utilizzare internamente tali perdite senza limiti temporali ma applicando il tetto dell'80 per cento. Nessuna modifica riguarda invece le perdite assegnate dalla partecipata ai soci in costanza di opzione.

04 | COME FUNZIONA LA REGOLA DELL'80%

Il vincolo dell'80% riguarda il reddito dell'esercizio e non la perdita compensabile. Se dunque il reddito supera l'80% della perdita, questa è interamente utilizzabile. Un esempio: Perdita del 2011: 18.000. Reddito del 2012: 20.000. Compensazione: (20.000 x 80%) = 16.000. Imponibile 2012: 4.000. Perdita residua riportata in avanti: (18.000-16.000) = 2.000

05 | CONSOLIDATO

Le perdite attribuite dalle società del gruppo al consolidato fiscale sono integralmente compensabili, orizzontalmente, come in passato. Restano soggette al limite dell'80% (senza più vincolo temporale): le perdite formatesi prima dell'avvio del regime; le perdite che emergono dalla dichiarazione del gruppo e riportate in avanti

06 | DECORRENZA

Le novità si applicano dall'esercizio in corso al 6 luglio 2011. Le perdite sottoposte alle nuove regole di riporto (temporali e quantitative) sono tutte quelle che saranno evidenziate nella dichiarazione del 2011: quindi, oltre alla perdita di tale esercizio, quelle dei cinque periodi precedenti (2006-2010)

Antonio Iorio

■ L'amministrazione finanziaria può legittimamente rettificare il comportamento anti-economico del contribuente se questi non fornisce idonee giustificazioni circa tali scelte. Questa potestà non consente, però, all'ufficio di applicare percentuali di ricarico che non tengano conto dell'effettiva realtà aziendale. A precisarlo è la Corte di cassazione con la sentenza n. 26167 depositata il 6 dicembre 2011.

Questi i fatti. Una società aveva presentato dichiarazioni Iva esponendo per vari periodi di imposta perdite costanti e, in particolare, un volume di acquisti di beni sempre superiore al fatturato conseguito. L'ufficio aveva rettificato queste dichiarazioni nel presupposto che la condotta del contribuente era palesemente anti-economica. Ne era conseguito un accertamento analitico-induttivo che veniva quantificato applicando una percentuale di ricarico agli acquisti effettuati dalla società, relativa al settore di appartenenza, e determinata nella misura del 185% sulla base delle tabelle allegate al Dl 853/1984 (la cosiddetta legge Visentini) peraltro diminuita, pro contribuente (il ricarico previsto dalla norma infatti era del 22%). Sia la commissione provinciale, sia la regionale, hanno confermato l'operato dell'ufficio ritenendo legittimo l'accertamento in presenza di una condotta palesemente anti-economica della società. Nel ricorso per Cassazione il contribuente, in sintesi, ha lamentato sia l'illegittimità della rettifica in quanto non poteva effettuarsi un accertamento analitico-induttivo sulla base di un asserito comportamento anti-economico e in presenza, invece, di una corretta contabilità, sia l'infondata percentuale di ricarico applicata agli acquisti desunta sulla base di una tabella allegata alla legge 853/1984, peraltro inapplicabile nella specie.

La Corte ha, innanzitutto, confermato la correttezza della rettifica basata su un comportamento palesemente anti-economico tenuto dall'impresa. In particolare, i giudici hanno evidenziato che la presenza di scritture contabili formalmente regolari non preclude all'amministrazione di procedere all'accertamento analitico-induttivo dei ricavi nei confronti dell'imprenditore che abbia posto in essere un comportamento palesemente anti-economico. Da qui il conseguente spostamento dell'onere probatorio in capo all'impresa che avrebbe dovuto validamente motivare le scelte non in linea con i canoni dell'economicità. Per quanto concerne, invece, il criterio di determinazione del ricarico applicato, la Cassazione ha condiviso la censura difensiva: esso risultava del tutto estraneo alla concreta realtà aziendale. Ne consegue, secondo la sentenza, che il giudice di merito, chiamato a verificare la regolarità della scelta operata dall'ufficio nel ricorso, deve tener conto delle critiche svolte dal contribuente, dei canoni di coerenza logica e congruità, nonché della natura dei beni e della rilevanza dei campioni selezionati. A nulla rileva, poi, un semplice abbattimento forfetario rispetto a una percentuale prevista da una norma, peraltro non applicabile nella specie.

fronti dell'imprenditore che abbia posto in essere un comportamento palesemente anti-economico. Da qui il conseguente spostamento dell'onere probatorio in capo all'impresa che avrebbe dovuto validamente motivare le scelte non in linea con i canoni dell'economicità. Per quanto concerne, invece, il criterio di determinazione del ricarico applicato, la Cassazione ha condiviso la censura difensiva: esso risultava del tutto estraneo alla concreta realtà aziendale. Ne consegue, secondo la sentenza, che il giudice di merito, chiamato a verificare la regolarità della scelta operata dall'ufficio nel ricorso, deve tener conto delle critiche svolte dal contribuente, dei canoni di coerenza logica e congruità, nonché della natura dei beni e della rilevanza dei campioni selezionati. A nulla rileva, poi, un semplice abbattimento forfetario rispetto a una percentuale prevista da una norma, peraltro non applicabile nella specie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

APPROFONDIMENTO ON LINE

La sentenza della Cassazione
www.ilsote24ore.com/norme



Anti-economicità

● L'agenzia delle Entrate nel 2008 con la nota n. 55440 ha segnalato agli uffici che i comportamenti palesemente anti-economici posti in essere dai contribuenti possono configurarsi sia con l'eccessività di componenti negativi, sia con l'immotivata compressione di componenti positivi di reddito. A fronte di una condotta ritenuta anti-economica rilevata dall'ufficio, secondo le direttive dell'amministrazione, corrisponde un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente il quale, ove non riesca a giustificare la propria (apparentemente irrazionale) condotta, si vedrà riprendere a tassazione il componente negativo di reddito dedotto (o parte di esso), ovvero il componente positivo di reddito non dichiarato (o parzialmente dichiarato).

Controlli societari. Le indicazioni dei notai di Milano

Nessuna decadenza nel 2012 per i sindaci in carica nelle Srl

Angelo Busani

■ È del Consiglio notarile di Milano la prima interpretazione "notarile" del nuovo articolo 2477 del Codice civile, sulla composizione unipersonale dell'organo sindacale della Srl, in attesa di uno studio del Consiglio nazionale del Notariato che dovrebbe essere di imminente pubblicazione.

Si tratta della massima n. 123, nella quale sono enunciati i seguenti principi:

a) non sono illegittime le

norme statutarie che saranno vigenti nelle Srl il 1° gennaio 2012 e che prevedano (come accadrà nella quasi totalità dei casi) l'organo sindacale collegiale;

b) i collegi sindacali in carica il 1° gennaio 2012 non cessano dalla propria carica per effetto della modifica dell'articolo 2477;

c) le clausole statutarie di Srl presenti in statuti in vigore alla data del 1° gennaio 2012, che prevedano solo la compo-

sizione collegiale dell'organo di controllo, non impediscono la nomina del sindaco unico, perché la disciplina statutaria deve intendersi integrata dalla normativa sopravvenuta;

d) pur se sia stato introdotto nel sistema della Srl il principio del sindaco unico, è possibile una scelta statutaria specifica nel senso della collegialità dell'organo di controllo: ad esempio, nel caso in cui la nomina dei sindaci debba avvenire con il sistema del voto di li-

sta, o se la nomina di uno o più sindaci derivi dall'esercizio di un «diritto particolare» di taluno dei soci (in base all'articolo 2468 del Codice civile);

f) il sistema del sindaco unico mette fuori gioco la figura dei sindaci supplenti: non è pertanto necessario che la nomina dei supplenti sia prevista dallo statuto né che sia disposta dall'assemblea in sede di nomina del sindaco unico.

La massima invece (sottolineando che si tratta di una situazione connotata da notevole incertezza), non prende volutamente in considerazione il tema più spinoso sollevato dalla nuova normativa e cioè se sussista l'obbligo, anche per le Srl, di nominare il collegio sindacale, anziché un sindaco unico, qualora ricorrano i presupposti (ricavi o attivo patrimoniale eccedenti il livello di 1 milione di euro) che nella Spa obbligano alla nomina dell'organo sindacale collegiale, su cui il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti si è espresso in senso positivo. Anche perché, se dovesse prevalere la tesi della insussistenza dell'obbligo del collegio sindacale per le "grandi" Srl, alcun problema si pone; se dovesse invece consolidarsi la tesi del Cndcec, si tratterebbe di un obbligo di natura imperativa in ogni caso, e quindi a prescindere da qualsiasi clausola statutaria, l'organo sindacale dovrebbe essere presente nella forma del collegio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La commissione società

I componenti della commissione istituita dal Consiglio notarile di Milano nel 2000 per l'elaborazione di principi uniformi in tema di società, che fornisce indicazioni per casi di difficile interpretazione

Mario Notari - coordinatore
Piergaetano Marchetti
Manuela Agostini
Massimo Caspani
Domenico de Stefano
Filippo Laurini
Carlo Marchetti
Antonio Marsala
Luigi Augusto Miserocchi
Giuseppe Rescio
Filippo Zabban

Noi che stampavamo i documenti su carta
Noi che archiviamo i documenti in scaffali
Noi ora... la **Scrivania Digitale OLIMPO**

Per gestire i flussi documentali

dall'esterno | interni | verso l'esterno

I PROCESSI

I WORKFLOW

Per produrre e gestire documenti

atti, delibere, determine, verbali, corrispondenza, istanze, report, tabelle, elenchi, mailing list, statistiche, relazioni, contratti, lettere, documenti contabili, provvedimenti fascicoli, documenti applicativi...

Per pubblicare sul web

Protocollo informatico

pec | posta fax | firma digitale

Archivio documentale

Scadenziario

Dematerializzazione COMUNI ENTI LOCALI AZIENDE PROFESSIONISTI

OLIMPO
Scrivania DIGITALE

siscom
SOFTWARE HOUSE

www.siscom.eu

info@siscom.eu