



ULTIMI INTERVENTI DI PRASSI IN TEMA DI REDDITO D'IMPRESA

Prof. ssa Loredana CARPENTIERI

Diretta 17 maggio 2010

CIRCOLARE N. 46/E DEL 3 NOVEMBRE 2009



Adempimenti dichiarativi per **costi da operazioni con fornitori localizzati in Paesi black list** (art. 110, commi 10 e 11, TUIR)

Nell'attuale formulazione dell'art. 110 del TUIR, la deducibilità di questi costi è subordinata esclusivamente alla sussistenza della prova esimente. L'eventuale omissione dell'obbligo dichiarativo rileva dunque

solo sul piano sanzionatorio

La nuova sanzione per l'omissione dell'obbligo dichiarativo (ex art. 8, comma 3-bis, del d. lgs. n. 471/1997) è pari **al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati in dichiarazione**, con un **minimo di 500 euro** e un **massimo di 5.000 euro**

Per espressa previsione normativa, questa disposizione si applica anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, sempre che il contribuente fornisca la prova esimente.



In concreto, il regime sanzionatorio per l'omissione dell'obbligo dichiarativo può variare a seconda che la violazione sia già stata contestata dall'AF o sia spontaneamente sanata dal contribuente mediante dichiarazione integrativa.

Se l'impresa è in grado di fornire la prova esimente, ma la violazione è già stata contestata dall'AF, si applica la nuova sanzione proporzionale dell'art. 8, comma 3-bis, del d. lgs.vo n. 471 del 1997

Se l'impresa è in grado di fornire la prova esimente e la violazione non è stata ancora contestata, si applica la sola sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del d. lgs.vo n. 471/1997, con possibilità di ricorrere, ove ne sussistano i presupposti, al ravvedimento operoso



Questa distinzione opera a prescindere dal momento in cui è stata commessa la violazione, e dunque anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007. Per esse si applicherà dunque una sola sanzione, nonostante l'art. 1, comma 303, della legge finanziaria per il 2007 sembri richiamare l'applicazione congiunta delle sanzioni di cui all'art. 8, commi 1 e 3-bis.

Questa soluzione interpretativa intende incentivare la rettifica dei modelli di dichiarazione, a prescindere dal momento in cui fu commessa la violazione.



Se invece l'impresa **non è in grado di fornire la prova esimente**, con conseguente indeducibilità dei costi:

- a) per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006 si rende applicabile la sanzione per infedele dichiarazione (art. 1, comma 2, del d. lgs.vo n. 471/1997)
- b) Per le violazioni commesse dal 1° gennaio 2007, a seguito della contestazione della violazione si applica, oltre alla sanzioni per infedele dichiarazione, anche la nuova sanzione specificamente prevista per l'omissione dell'onere dichiarativo (art. 8, comma 3-bis, del d. lgs.vo n. 471/1997)



Riporto delle perdite nelle fusioni e scissioni societarie:
applicabilità delle disposizioni antielusive contenute negli artt. 172 e 173 del TUIR (**limiti al riporto delle perdite**) e loro coordinamento con il regime di **consolidato fiscale** di cui agli artt. 117-129 del TUIR

Le precisazioni dell'Agenzia sono importanti perché delineano i casi in cui le disposizioni antielusive in tema di limiti al riporto delle perdite **non** si rendono applicabili: in tali casi, i contribuenti possono quindi evitare di presentare istanza di interpello disapplicativo



Limiti al riporto delle perdite in operazioni di fusione: art. 172 TUIR

Si conferma che i **requisiti minimi di vitalità economica** devono sussistere **non solo nel momento precedente alla fusione**, ma devono **permanere fino al momento in cui la fusione è attuata**

Come applicare il test di vitalità sulla **frazione di esercizio antecedente alla fusione**?

Come rendere omogeneo il confronto **tra elementi reddituali (ricavi e proventi e costo del lavoro)** riferiti a periodi aventi diversa ampiezza temporale?

La circolare chiarisce che “ai fini di questa verifica, l’ammontare dei ricavi e proventi dell’attività caratteristica e quello delle spese per prestazioni di lavoro relativi a detto periodo di tempo devono essere **ragguagliati ad anno**, per consentire che il raffronto con la media dei medesimi elementi contabili degli ultimi due esercizi precedenti sia effettuato tra dati omogenei”.



Conferma: **entrambi i test di vitalità** – quello operato con riferimento alla data di chiusura dell’esercizio antecedente alla fusione e quello effettuato alla data di chiusura della frazione di esercizio contigua all’attuazione della fusione – **costituiscono condizione per il riconoscimento del riporto delle perdite**

Se il test di vitalità riferito alla frazione di periodo antecedente alla fusione non risulta superato, viene negato anche il riconoscimento di tutte le perdite pregresse della società interessata, anche quando risulti superato il primo test, effettuato con riferimento alla chiusura dell’esercizio precedente alla fusione.

L’Agenzia non sembra distinguere tra operazioni con o senza effetto retroattivo: questo conferma quanto ipotizzato nella circolare Assonime n. 31 del 2007 sulla necessità di **sottoporre ad entrambi i test di vitalità tutte le operazioni di fusione attuate in corso d’esercizio**, a prescindere dalla presenza o meno di una clausola di retroattività.



La “**doppia verifica**” riguarda solo il confronto tra gli elementi reddituali relativi ai ricavi e ai proventi e alle spese per prestazioni di lavoro. Non sembra coinvolgere l’ulteriore condizione, pure posta dal comma 7 dell’art. 172 del TUIR, relativa all’ammontare del patrimonio netto della società entro il cui limite le perdite sono ammesse al riporto.

Tale ulteriore verifica sembra quindi doversi eseguirsi **una sola volta**, con riferimento al **patrimonio risultante dall’ultimo bilancio chiuso anteriormente alla fusione** (o, **se inferiore, dalla situazione patrimoniale ex art. 2501-quater c.c.**)

(per argomentazioni in tal senso cfr.: Ris. n. 103/E del 20 marzo 2008)

Riporto delle perdite nelle operazioni di scissione (art. 173, comma 10, TUIR)

Le perdite della società scissa si ripartiscono sulla società stessa e sulla società beneficiaria della scissione in misura proporzionalmente corrispondente alla rispettive quote di patrimonio netto contabile ad esse attribuite a seguito della scissione: **come applico le limitazioni?**

Le **perdite che restano nella disponibilità della scissa** non sono sottoposte né al limite del patrimonio netto, né ai test di vitalità previsti dal comma 10 dell’art. 173 del TUIR

Per le **perdite trasferite alle società beneficiarie della scissione**, l’Agenzia chiarisce che la **disciplina limitativa del riporto** può trovare applicazione **solo quando si tratti di società preesistente alla scissione**, perché solo in tal caso esiste un **potenziale rischio di compensazione intersoggettiva** tra perdite provenienti dalla società scissa e redditi derivanti dall’esercizio delle attività già in essere presso la beneficiaria (o, viceversa, tra perdite pregresse della beneficiaria e futuri redditi ritraibili dalla prosecuzione delle attività ereditate dalla scissa)



In situazioni del genere, quindi, le **società beneficiarie della scissione** dovranno sottoporre **sia le perdite pregresse proprie sia quelle ad esse trasferite dalla scissa**, ad **entrambe le verifiche** richieste dall'art. 172, comma 7, del TUIR, e quindi sia ai limiti del patrimonio netto che al test di vitalità riferiti rispettivamente alla **società scissa per le perdite da essa provenienti** e alle **beneficiarie per quelle dalle stesse precedentemente maturate**.

Se la **società beneficiaria è costituita ex novo** proprio in attuazione della scissione, la **compensazione intersoggettiva non può realizzarsi**: pertanto, le perdite attribuite alla società beneficiaria non scontano i limiti posti dall'art. 173, comma 10, e mantengono il diritto al riporto **“senza necessità di presentare interpello disapplicativo”**



Il riporto delle perdite nelle operazioni di fusione e scissione attuate nell'ambito di un consolidato fiscale

Queste operazioni richiedono il coordinamento tra **2 diversi regimi di utilizzo intersoggettivo delle perdite**:

- a) il regime del **consolidato fiscale** che permette **la libera circolazione**, tra i soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo, **delle perdite da essi prodotte nel periodo di vigenza di tale regime** e impedisce, invece, il **trasferimento delle perdite maturate dagli stessi soggetti in periodi ante-consolidato**
- b) Il regime delle **fusioni** e delle **scissioni**, che permette **l'utilizzo intersoggettivo** di tutte le perdite pregresse dei soggetti che vi partecipano, ma **solo entro i limiti e alle condizioni** previste dalle disposizioni contenute rispettivamente nell'art. 172, comma 7, e 173, comma 10, del TUIR



Scopo primario della tassazione di gruppo = realizzare l'integrale compensazione intersoggettiva dei risultati imponibili positivi e negativi conseguiti nei periodi di vigenza dell'opzione dai soggetti che ad essa partecipano: connaturale al sistema il trasferimento delle perdite realizzate in vigenza del consolidato alla fiscal unit al fine della compensazione.

Nelle operazioni di fusione e scissione, la disciplina di limitazione al riporto delle perdite è invece diretta a contrastare possibili manovre elusive preordinate al recupero di perdite fiscali accumulate in esercizi precedenti che avrebbero scarse possibilità di utilizzo da parte della società che le ha prodotte.

La sovrapposizione dei due sistemi (che si verifica quando operazioni di fusione e scissione coinvolgono società che partecipano alla tassazione di gruppo) deve avvenire in modo da salvaguardare entrambe le esigenze: non ostacolare la libera circolazione di utili e perdite prodotti dalle società appartenenti al consolidato fiscale durante il periodo della sua vigenza; impedire manovre elusive volte al superamento dei limiti posti all'utilizzo delle perdite pregresse al consolidato.



La circolare si occupa principalmente delle operazioni di fusione e scissione che non interrompono la tassazione di gruppo

Queste operazioni non offrono possibilità di compensazione maggiori rispetto a quelle ordinariamente consentite dal regime di consolidato fiscale; tali operazioni quindi non possono costituire presupposto per porre limiti al trasferimento di perdite di per sé suscettibili di libera circolazione all'interno del consolidato

Le disposizioni limitative al riporto delle perdite devono applicarsi solo con riferimento alle perdite pregresse all'ingresso nel regime consolidato di ciascuna società partecipante all'operazione, restando escluse le perdite prodotte in vigenza del consolidato

CIRCOLARE N. 9/E DEL 9 MARZO 2010

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Nei casi di **operazioni che comportano interruzione del consolidato**, il coordinamento tra le due discipline è più semplice.

Le operazioni che interrompono il consolidato possono essere di 2 tipi:

- a) Quelle **eseguite all'interno del gruppo**, che determinano **l'estinzione per assorbimento di società già appartenenti al consolidato** (es.: la fusione per incorporazione di una società consolidata nella consolidante)
- b) Quelle che comportano la **fuoriuscita dal consolidato** (es.: la **fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa**, che faccia perdere i requisiti dell'art. 117 TUIR)

Per le **operazioni sub a)**, le perdite pregresse all'ingresso del consolidato scontano le ordinarie limitazioni al riporto previste dagli artt. 172 e 173 del TUIR. Le perdite prodotte in vigenza del consolidato non sono suscettibili di restituzione alle società che le hanno prodotte e quindi non possono prestarsi a manovre elusive

Per le **operazioni sub b)**, tutte le perdite che permangono nella disponibilità della società che fuoriesce dal consolidato sono sottoposte al vaglio delle disposizioni limitative

CIRCOLARE N. 8/E DEL 4 MARZO 2010

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Disciplina dei **riallineamenti delle divergenze tra valori civili e fiscali**
ex art. 15 decreto-legge n. 185/2008

- 1) È possibile avvalersi della **dichiarazione integrativa** ex art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998 sia per correggere eventuali errori commessi in sede di compilazione del quadro RQ del modello Unico SC 2009, sia per esercitare ex novo l'opzione in precedenza non manifestata
- 2) Trattamento fiscale dell'**avviamento** nell'ambito delle operazioni di conferimento ex art. 176 TUIR: l'avviamento preesistente non viene trasferito alla conferitaria a fini civilistici, dunque continua a trovare riconoscimento, anche sul piano fiscale, in capo all'impresa conferente
- 3) Il soggetto conferente può proseguire nella deduzione per noni dell'avviamento affrancato in base all'art. 15, comma 10, del decreto n. 185/2008, pur avendolo cancellato dal bilancio.



Credito d'imposta a favore delle **imprese costruttrici o importatrici di auto ecologiche** (art. 1 decreto-legge n. 5 del 2009)

Nella nozione di **impresa** non possono ricomprendersi soggetti diversi dal costruttore del veicolo

Nonostante ciò, il **credito d'imposta** può essere **liberamente ceduto dall'impresa costruttrice** secondo le ordinarie regole civilistiche, in quanto rappresenta un diritto di credito che l'impresa vanta nei confronti dello Stato in virtù dell'anticipazione finanziaria sostenuta per suo conto