

Il dlgs di riforma Irpefe Ires e il caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni

Riporto delle perdite à go go

Solo il cambio di settore economico innesca le limitazioni

DI DUILIO LIBURDI

E MASSIMILIANO SIRONI

Solo il cambio del settore economico o del comparto merceologico faranno scattare le limitazioni al riporto delle perdite nel caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni. Le deroghe alle limitazioni non si produrranno se la società è trasferita all'interno di un gruppo ovvero se la società è considerata vitale sulla base del test quantitativo di ricavi e spese per prestazioni di lavoro subordinato. In questo ultimo caso, il riporto delle perdite consentito avviene nei limiti del valore economico del patrimonio della società. Come criterio alternativo per il riporto, ai fini quantitativi viene comunque mantenuto il parametro del patrimonio netto contabile. E' questo uno degli aspetti contenuti nel decreto di riforma varato ieri in prima lettura dal consiglio dei ministri che contiene disposizioni sia in relazione al comparto IRPEF che in quello IRES. Il pacchetto di interventi contenuto nel provvedimento è molto articolato e riguarda, di fatto, tutte le categorie reddituali disciplinate nel testo unico delle imposte sui redditi. Nell'ambito del reddito di impresa dei soggetti IRES, un aspetto che merita di essere esaminato è quello legato all'intervento sul meccanismo di riporto a nuovo delle perdite con delle modifiche sia all'art. 84 che agli art. 172 e 173 del Tuir. In generale, nelle ipotesi ordinarie, le disposizioni contenute nell'articolo 84 consentono il riporto a nuovo delle perdite nei limiti dell'80 per cento del reddito dei successivi periodi di imposta e senza limitazioni quantitative nel caso in cui le perdite siano riferite ai primi tre periodi di imposta. Il comma 3 della norma limita il diritto al riporto nel caso in cui venga trasferita la maggioranza delle partecipazioni e, contemporaneamente, viene modificata l'attività principale

in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui si sono prodotte le perdite. Proprio sul comma 3 intervengono le modifiche contenute nel decreto. Il primo aspetto riguarda il concetto di mutamento dell'attività principale. Rispetto alla situazione attuale, dove la prassi dell'amministrazione finanziaria ha affermato che il concetto di modifica dell'attività principale è da intendersi in modo estremamente ampio, la nuova previsione contenuta nel comma 3 dell'articolo 84, afferma che per modifica dell'attività principale si intende il mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività. Inoltre, può realizzarsi una modifica dell'attività esercitata anche quando il soggetto che ha maturato le perdite acquisisce una azienda o un ramo di azienda. Non costituisce cambiamento dell'attività, invece, la mera "immissione" di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali. Il comma 3 bis della norma, contiene invece la deroga alle previsioni contenute nel comma 3 al verificarsi della quale le perdite tornano ad essere riportabili. La deroga in questione opera, in primo luogo, quando la partecipazione viene trasferita all'interno di un gruppo o, per meglio dire, laddove operino le disposizioni contenute nell'art. 2359, co. 1, n. 1 cc. Pertanto, il passaggio della partecipazione della società che ha prodotto le perdite avvenga a favore della controllante, della controllata ovvero di una società che controllata dal medesimo soggetto, le perdite tornano ad essere liberamente riportabili con le regole di carattere generale. La previsione contenuta nell'art. 84, di fatto, risponde alla medesima logica del passaggio in occasione di operazioni straordinarie quali quelle di fusione. L'altra condizione si fonda sul superamento di un test di vitalità legato all'ammontare di ricavi e proventi nonché di spe-

se per prestazioni di lavoro subordinato. Al verificarsi di questa ultima ipotesi, le perdite sono comunque riportabili in un limite quantitativo che viene identificato, in via innovativa e coerentemente con le previsioni della delega, dal valore economico del patrimonio netto. Fermo restando che, in via alternativa, viene mantenuta la possibilità in termini di criterio alternativo ai fini del riporto, del limite del patrimonio netto contabile in modo da evitare di imporre il ricorso alla redazione di una relazione di stima anche quando le perdite da riportare trovino capienza nel valore contabile. In relazione alle disposizioni contenute nell'art. 84, co. 3, e dunque in relazione alle perdite che non sono riportabili, posto che le perdite da monitorare sono quelle risultanti alla fine del periodo di imposta, un elemento differente deve essere valutato nel caso in cui il trasferimento della partecipazione intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla chiusura. In questa ipotesi, la relazione di accompagnamento precisa che è stato ritenuto opportuno tenere conto delle perdite fiscali e delle altre "posizioni soggettive" risultanti al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, in considerazione del fatto che quelle esistenti al termine del periodo di imposta precedente potrebbero risultare non più significative. In tale caso, anche il valore del patrimonio netto da usare come limite quantitativo, per omogeneità, va calcolato alla stessa data in virtù di un principio di semplificazione volto ad evitare l'introduzione di un obbligo di bilancio infrannuale.

— © Riproduzione riservata —

