

Nelle operazioni straordinarie perdite infragruppo riportabili



Il patrimonio netto della società, che costituisce il limite, certificato dalla relazione del revisore

Decreto Irpef-Ires

Le novità per le operazioni dal periodo in corso alla data di entrata in vigore del decreto

Negli altri casi cambia la nozione di modifica dell'attività

Domenico Ponticelli

Con l'approvazione del decreto legislativo Irpef-Ires da parte del Consiglio dei ministri sono state introdotte significative modifiche in materia di riporto delle perdite fiscali e della loro "circolazione" in occasione di operazioni straordinarie.

Il campo di applicazione

Le nuove disposizioni saranno applicabili alle operazioni compiute a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore.

L'articolo 15 modifica sostanzialmente alcune disposizioni del Tuir, in particolare quelle con finalità antielusiva, che regolano le compensazioni intersoggettive delle perdite (e di altre posizioni soggettive come le eccedenze di interessi passivi indeducibili e di Ace).

Si tratta, nello specifico, dell'articolo 84, comma 3 del Tuir, che limita il riporto delle perdite in caso di trasferimento del controllo della società con perdite e modifica dell'attività, e degli articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, che disciplinano, rispettivamente, il riporto delle perdite in occasione di operazioni di fusione e scissione.

Il comma 3 dell'articolo 84 vigente preclude il riporto delle

perdite secondo il meccanismo ordinario nel caso in cui:

- a) la maggioranza dei diritti di voto venga trasferita a terzi;
- b) l'attività principale subisca una modifica nel periodo del trasferimento o nei due anni precedenti o successivi.

I requisiti di «vitalità»

Tuttavia, il riporto resta consentito se la società soddisfa i requisiti di «vitalità» (ricavi e spese per lavoro subordinato superiori al 40% della media degli ultimi due anni, oltre almeno 10 dipendenti nello stesso periodo).

Il decreto chiarisce la nozione di «modifica» dell'attività, con la finalità di circoscrivere le questioni interpretative sul tema, limitandola ai casi di cambiamento del settore economico o comparto merceologico ovvero di acquisizione di un'azienda o di un suo ramo.

Si identificano le perdite non riportabili come quelle risultanti alla fine del periodo d'imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo la prima metà di tale periodo, in quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, evitando stime infrannuali.

Inoltre, il riferimento al numero minimo di dipendenti tra i requisiti di vitalità viene sostituito dall'introduzione dell'equity test (comma 3-ter), uniformando così le condizioni di riporto tra articoli 84, 172 e 173 del Tuir.

Il limite del patrimonio netto

Sia nel caso di cambio di controllo che nelle fusioni e scissioni, il decreto prevede che, superato il test di vitalità, le perdite riportabili siano limitate al valore economico del patrimonio netto della società, basato su una relazione giurata di stima redatta da un revisore legale dei conti o società di revisione designato dalla società. In assenza di que-

sta, continuerà ad applicarsi il limite del patrimonio netto contabile.

Il patrimonio netto deve essere ridotto dei conferimenti effettuati nei 24 mesi precedenti la data di riferimento (delle perdite per l'articolo 84 o del bilancio/situazione contabile infrannuale per fusioni o scissioni).

In caso di utilizzo del valore «economico», la riduzione sarà calcolata moltiplicando i conferimenti per il rapporto tra il valore economico e quello contabile del patrimonio netto.

La circolazione infragruppo

Tra le modifiche più rilevanti, l'introduzione dell'articolo 177-ter del Tuir disciplina la «circolazione» infragruppo delle perdite fiscali, consentendone il riporto libero nelle operazioni straordinarie che coinvolgono società dello stesso gruppo, definito come quello in cui sussista un controllo (di diritto) diretto o indiretto.

Tale disciplina, la cui concreta attuazione è demandata ad un decreto ministeriale, si applica alle perdite realizzate mentre le società erano già parte del gruppo, o a quelle conseguite precedentemente per cui abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo o anche successivamente, i limiti al riporto e le condizioni di utilizzo delle perdite sopra citati (cosiddette perdite «omologate»).

Infine, l'articolo 15, comma 2, introduce un regime transitorio che esclude dalla nuova disciplina le perdite conseguite nei periodi d'imposta precedenti alla sua entrata in vigore, anche se realizzate infragruppo o «omologate».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

