

Fisco e bilanci. Srl e Spa in rosso possono recuperare le perdite con versamenti dei soci o rinuncia a finanziamenti erogati

Società, doppia via per i ripiani

L'importo va registrato nella voce «altre riserve» del patrimonio netto

Luca Gaiani

Società di capitali alle prese con il ripianamento delle perdite.

Dopo l'approvazione del bilancio 2012, le Srl e le Spa con risultati in rosso devono procedere alla contabilizzazione della copertura secondo quanto deliberato dall'assemblea dei soci. Gli apporti e le rinunce a crediti devono essere analizzati sia per i riflessi civilistici, sia per quelli fiscali.

Le società che, avendo evidenziato perdite nel bilancio 2012, hanno richiesto la copertura da parte dei soci, procedono in questi giorni alla rilevazione degli apporti. Oltre che intervenendo sul capitale sociale, la copertura può effettuarsi mediante versamenti dei soci o attraverso la rinuncia da parte del socio a finanziamenti in precedenza erogati. In entrambi i casi, occorre rilevare l'importo in una voce del patrimonio netto («altre riserve»), da utilizzare poi per il ripianamento del-

la perdita e non, invece, nel conto economico tra i proventi straordinari.

Sopravvenienza attiva

Sotto l'aspetto fiscale, la rinuncia del socio al precedente finanziamento costituisce in ogni caso una sopravvenienza attiva non tassabile a nor-

LA RICADUTA

Gli apporti rileveranno per il calcolo dell'Ace con ragguaglio ai giorni intercorsi dal conferimento al termine del 31 dicembre

ma dell'articolo 88 del Tuir. Gli apporti in questione, comprese le rinunce, rilevano, poi, quali incrementi patrimoniali per il calcolo della agevolazione Ace, con ragguaglio, per l'esercizio in corso, al numero di giorni intercorsi tra la data del versamento (oppure della rinuncia al

credito) e il 31 dicembre. Proprio per questo motivo, è importante che la rinuncia risulti da atto scritto avente data certa (ad esempio lettera con apposizione del timbro postale o messaggio Pec).

Il versamento in conto capitale o in conto copertura perdite costituisce un atto per il quale non sussiste obbligo di registrazione ai sensi dell'articolo 9 della Tabella allegata al Dpr 131/1986.

In caso di finanziamento soci a cui si rinuncia, occorre invece analizzare il regime di entrambi gli atti. Il rapporto che si instaura tra socio e società all'atto della erogazione di un finanziamento soci è riconducibile al contratto di mutuo (eventualmente infruttifero in deroga all'articolo 1815 del codice civile), che rientra tra gli atti da registrare in termine fisso con l'applicazione dell'aliquota del 3%, salvo che il contratto stesso non sia redatto mediante scambio di corrispon-

denza, fattispecie per la quale la registrazione (sempre con aliquota del 3%) è prevista solo «in caso d'uso».

Applicabilità dell'Iva

Se il socio-finanziatore è una società, ed il mutuo è oneroso (cioè sono previsti interessi), l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'Iva (articolo 3 e articolo 10 del Dpr 633/1972) ed il contratto (anche se per scrittura privata) sarà soggetto a registrazione in caso d'uso e a tassa fissa.

Nel caso della successiva rinuncia, si deve prestare attenzione al verificarsi della cosiddetta enunciazione, fattispecie che, a norma dell'articolo 22 del Dpr 131/1986, richiede l'assoggettamento a registro. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione solo in caso d'uso, come nel caso dei finanziamenti soci con scambio di corrispondenza, è dovuta soltanto l'imposta e non invece la sanzione. La Corte di cassazione ha affermato (sentenza

Guide+

IN RETE

Pagare le tasse senza problemi

La Guida+ su Unico illustra come compilare il modello senza problemi. Disponibile in versione digitale sul sito a 7 euro.

www.ilssole24ore.com/giudepiu



15585/2010) l'obbligo di tassazione (quale atto enunciato) di un precedente finanziamento soci, qualora, in un verbale di assemblea straordinaria (aumento di capitale conseguente alla riduzione per perdite), lo stesso venga richiamato in sede di rinuncia per la copertura di perdite.

A prescindere dalla correttezza di questa tesi (assai criticata in dottrina), va comunque sottolineato che la regola dell'enunciazione tassabile non si applica nel più frequente caso in cui la rinuncia al credito avviene al di fuori di atti sottoposti a registrazione. In particolare, non devono formare oggetto di tassazione ai fini dell'imposta di registro, tra l'altro, le rinunce a finanziamenti contenute in verbali di assemblea ordinaria (ad esempio di approvazione del bilancio) oppure formalizzate mediante corrispondenza (lettera unilaterale del socio alla società).

Trasferimenti. Sentenza della Ctp di Macerata

Registro fisso quando si risolve una donazione

Angelo Busani

Imposta di registro fissa per l'atto risolutivo di una donazione: lo stabilisce, da ultimo, la Commissione tributaria provinciale di Macerata nella sentenza 139/02/13 del 15 luglio 2013, che ha preso in esame un atto recante una risoluzione di donazione per "mutuo consenso", cioè per effetto di una volontà risolutiva espressa concordemente da donante e donatario, finalizzata a porre nel nulla una precedente donazione tra essi intercorsa.

Acque dunque sempre agitate, dal punto di vista civilistico e tributario, per l'attività giuridica da compiersi per annullare precedenti donazioni, problematica che, come noto, è di rilevante attualità, poiché si trova spesso a dover "smontare" donazioni stipulate con leggerezza, e cioè con una politica di corto respiro (vale a dire il risparmio conseguente alla minor pressione fiscale che grava le donazioni rispetto agli atti traslativi a titolo oneroso) senza tener conto dei profili di medio/lungo termine derivanti dalla stipula di una donazione (vale a dire il fatto che i beni donati si prestano difficilmente a essere venduti o ipotecati perché potrebbero essere oggetto in futuro di liti ereditarie tra il donatario e altri suoi parenti i quali si lamentano, avendone diritto, dell'eventuale illegittima disparità di trattamento perpetrata dal donante a loro danno mediante la donazione).

Ebbene, tra le varie tecniche professionali elaborate per lo "smontaggio" delle precedenti donazioni, c'è senz'altro quella della risoluzione, ossia l'atto con cui il donante e il donatario convengono di porre nel nulla la donazione tra di essi anteriormente stipulata (con effetto ex tunc, e cioè convenendo che tra essi quella donazione si abbia come mai intervenuta), con il risultato che il donante torna dunque a essere titolare del bene che egli stesso fece oggetto di donazione. Anche il profilo fiscale di

questa scelta si rende interessante poiché, secondo una tesi accreditata (sposata dal giudice marchigiano), i soggetti che risolvono la donazione non intendono «produrre alcun effetto traslativo» né «effettuare una nuova donazione» ma «soltanto... risolvere la precedente donazione, come se non fosse mai avvenuta» e cioè «porre nel nulla e vanificare gli effetti del precedente atto di donazione tra loro stipulato».

A questa tesi, il fisco, come noto, oppone che l'atto risolutivo è comunque un atto che produce effetti traslativi e che, come tale, va tassato (Risoluzione 329 del 14 novembre 2007, in Il Sole 24 Ore del 16 novembre 2007); a questo riguar-

IL PUNTO

Per i giudici marchigiani a pesare nella valutazione è l'intenzione delle parti di non porre in essere alcun effetto traslativo

do, si apre il secondo spunto di interesse della decisione della Ctp di Macerata del 15 luglio scorso poiché, leggendo la sentenza, si intuisce che la pretesa dell'Ufficio era "solo" quella di ritenere applicabile all'atto risolutivo il trattamento tributario delle donazioni e non quello dell'imposta di registro. E ciò in aperto contrasto con quanto affermato in una Nota del 21 dicembre 2012 della Direzione regionale delle Entrate della Lombardia, la quale ha sorprendentemente affermato che all'atto risolutivo di donazione si applicherebbe l'imposta di registro in misura proporzionale, "dimenticando" che l'imposta di registro è l'imposta tipica dei trasferimenti onerosi quando invece per le donazioni e, in generale, per i trasferimenti gratuiti, l'imposta propria è quella di donazione e successione.

Le risposte ai temi dei lettori. Irrilevante l'intestazione del contratto di servizio

Pannelli fotovoltaici, detrae chi paga

Luca De Stefani

Un lettore chiede se possa portare in detrazione il 36-50% del costo di installazione e acquisto dei pannelli fotovoltaici, acquistati assieme alla moglie, anche se il contratto per il servizio dell'energia è intestato solo a quest'ultima.

Si evidenzia, sul punto, che per l'acquisto e l'installazione di un impianto fotovoltaico per la produzione di energia, la spesa è detraibile dall'Irpef al 36% (50% per i pagamenti effettuati dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2013) da chi ha sostenuto le spese, indipendentemente dall'intestatario del contratto per il servizio dell'energia.

In base alle regole generali del bonus sulle ristrutturazioni edilizie, infatti, i beneficiari del-

la detrazione devono contemporaneamente:

- essere i soggetti che hanno sostenuto le spese agevolate e queste devono restare effettivamente a loro carico;
- essere soggetti passivi dell'Irpef, residenti e non residenti nel territorio dello Stato;
- possedere o detenere, «sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi» (è agevolato anche l'eventuale familiare convivente).

I REQUISITI

Può accedere al bonus il soggetto Irpef che mantiene le spese a suo carico e possiede o detiene l'immobile

Gli impianti fotovoltaici sono detraibili al 36-50% nell'ambito degli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, cosiddetto "non qualificato" per distinguerlo dai quattro interventi agevolati al 55-65 per cento.

La norma non pone alcuna condizione relativa all'intestazione del contratto per il servizio dell'energia o per lo scambio sul posto. Va ricordato, però, che l'articolo 9, comma 4, del decreto del ministro dello Sviluppo economico 19 febbraio 2007 (secondo conto energia), ha previsto che le "tariffe incentivanti" per l'energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici (articolo 6, decreto 19 febbraio 2007) e il premio ag-

giuntivo per gli «impianti fotovoltaici abbinati ad un uso efficiente dell'energia» (articolo 7) non sono «applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per i quali sia stata riconosciuta o richiesta la detrazione fiscale» del 36-50% sulle ristrutturazioni edilizie (circolare 19 luglio 2007, n. 46/E, risoluzione 20 maggio 2008, 207/E). La detrazione del 36-50%, invece, è cumulabile con lo scambio sul posto, che non è un incentivo, ma una forma di remunerazione dell'energia ceduta alla rete.

Anche per il quinto conto energia, le tariffe incentivanti non sono applicabili, se sono «state riconosciute o richieste detrazioni fiscali» (articolo 12, comma 2, decreto mini-

IL MIO GIORNALE



BONUS RISTRUTTURAZIONI

Nessuna prescrizione se la bolletta è altrui

Mia moglie e io - sottolinea il Gino Della Mora - abbiamo appena firmato per un'installazione di pannelli fotovoltaici. Dato che il contratto per il servizio dell'energia è intestato a mia moglie, come coniuge dichiarante posso portare in detrazione il 50% delle spese facendo il 730 congiunto? normetributi.ilmiogiornale@ilssole24ore.com

steriale 5 luglio 2012).

La normativa disciplina esplicitamente i divieti di cumulo della tariffa incentivante con determinate altre misure, ma non dispone nulla relativamente all'incompatibilità «fra lo scambio sul posto e altri benefici». Secondo le Entrate (nota dell'Agenzia 14 marzo 2013 e risoluzione 2 aprile 2013, n. 22/E), perciò, quest'ultimo è «cumulabile con la detrazione fiscale» del 36-50% e questa conclusione vale anche per il «ritiro dedicato», cioè «quello attuato con modalità e condizioni fissate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas» (articolo 13, comma 3, decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387). Le tariffe incentivanti, poi, sono alternative al «meccanismo dello scambio sul posto» e al «ritiro dedicato» (articolo 12, comma 5, decreto ministeriale 5 luglio 2012).

Mia MARTINI

TUTTO IL MIO UNIVERSO

3° CD
16 brani d'autore reinterpretati magistralmente da Mimi
I treni a vapore Fossati
Dillo alla luna Vasco Rossi
Diamante Zuccherò - De Gregori
Hotel Supramonte De André
...e molti altri

UNA STRAORDINARIA SELEZIONE DI GRANDI SUCCESSI

- in ogni CD i classici del suo repertorio, le esecuzioni di brani dei cantautori più conosciuti in Italia e nel mondo, i duetti e le interpretazioni live
- ricchissimi booklet con il racconto della vita di Mimi attraverso le sue canzoni
- foto, aneddoti e rarità

PIANO DELL'OPERA

E non finisce mica il cielo
Almeno tu nell'universo
Dai miei amici cantautori vol. 1
Dai miei amici cantautori vol. 2

E la vita racconta lo donna io persona lo e la musica
Live & cover
Mimi international
Per Aspera ad Astra (DVD)

GIÀ IN EDICOLA

COFANETTO IN REGALO

1° CD "E non finisce mica il cielo" 16 emozionanti successi + booklet

2° CD "Almeno tu nell'universo" 16 emozionanti successi + booklet

MONDADORI

RADIO ITALIA

In edicola solo con

oltre al prezzo della rivista o del quotidiano