

**Manovra.** La ricapitalizzazione a titolo oneroso mette al riparo dalle verifiche

# Perdite da neutralizzare entro l'anno di Unico

## Utilizzabili anche gli apporti nelle imprese individuali

Luca Gaiani

La ricapitalizzazione mette le imprese in perdita al riparo dai controlli del Fisco. Dopo la modifica introdotta nell'articolo 24 del Dl 78/10, il Fisco indirizzerà le verifiche sulle società con perdite fiscali sistematiche, escludendo quelle che effettuano aumenti di capitale di importo almeno pari alla perdita. Si dovranno individuare modalità e termini degli incrementi di capitale rilevanti.

**Perdite e controlli del Fisco**

La norma impone all'agenzia delle Entrate e alla guardia di finanza di svolgere attività di controllo sistematico sulle imprese che evidenziano perdite fiscali per più di un periodo di imposta.

La perdita si considera per la parte non generata da compensi erogati agli amministratori e ai soci.

Il testo approvato dal Senato, con il maxi emendamento gover-

nativo, esenta dai controlli quelle imprese che provvedono a deliberare e a versare integralmente, nel medesimo periodo di conseguimento delle perdite, un aumento di capitale pari almeno alle perdite stesse.

Il legislatore ha evidentemente ritenuto non (o meno) fiscalmente pericolose le società i cui soci immettono nuovo capitale di rischio immediatamente dopo il conseguimento della perdita garantendo la prosecuzione della attività. In questo senso, la norma pare correlarsi a quella di contrasto alle cosiddette imprese apri e chiudi.

**Rileva il versamento**

Per l'esonerazione dalle verifiche, è richiesta una deliberazione di aumento di capitale a titolo oneroso. Il dato letterale della disposizione pare riferirsi a un formale atto notarile di incremento del capitale risultante dallo statuto, eventualmente previo suo abbatimento per perdite.

Viste le finalità della norma è però auspicabile che vengano equiparate agli aumenti di capitale sociale anche forme di apporto dei soci "fuori capitale", che spesso vengono utilizzate nelle società di persone e in quelle di capitali a base ristretta.

Un precedente in questo senso si rinviene nell'interpretazione delle Entrate circa il bonus ricapitalizzazioni (Dl 78/09). Anche se la norma richiamava i soli conferimenti formali effettuati in base agli articoli 2342 e 2464 del Codice civile, l'Agenzia (circolare 53/E/2009) estese il beneficio a ogni conferimento reale attuato dai soci, compresi i versamenti a titolo di sovrapprezzo, i versamenti a fondo perduto o in conto capitale (importi erogati senza obbligo di restituzione per la società) e la rinuncia incondizionata alla restituzione di crediti vantati dai soci verso la società.

In ogni caso, occorre (come già per il bonus del 2009) che, nel periodo considerato, l'importo dell'aumento sia anche interamente versato.

La rilevanza degli apporti fuori capitale è inoltre coerente con il fatto che la norma riguarda anche le imprese individuali, nelle quali non esiste un vero e proprio "capitale sociale".

È necessario che l'incremento di capitale sia a titolo oneroso: ciò se da un lato esclude la rilevanza degli aumenti solo nominali (passaggio di riserve a capitale), dall'altro rende efficaci anche le ricapitalizzazioni liberate non in denaro, ma con apporti in natura (immobili,

crediti, aziende eccetera).

**Importo e tempistica**

La ricapitalizzazione deve essere di importo almeno pari alla perdita fiscale esposta nella dichiarazione, senza che rilevi invece il dato di bilancio.

Così, dunque, se una società espone una perdita contabile di 1.000 che in dichiarazione si riduce (ad esempio, per costi deducibili) a 900, l'aumento di capitale da versare per evitare controlli dovrà attestarsi su quest'ultimo ammontare.

L'aumento di capitale deve essere realizzato nello "stesso periodo" delle perdite fiscali. Non è chiaro se si tratti degli esercizi in cui la perdita si è generata o di quelli in cui è presentata la dichiarazione da cui emerge la perdita.

Quest'ultima interpretazione appare preferibile posto che normalmente la ricapitalizzazione avviene solo dopo l'approvazione del bilancio e dunque nel medesimo esercizio in cui è presentato il modello Unico. Seguendo questa tesi, una società che dichiara perdite fiscali sia per il 2009 che per il 2010 (Unico 2010) potrà evitare il controllo ricapitalizzando entro il 31 dicembre 2010.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Le indicazioni sui controlli.** Segnali di anomalia

## Ribadita con legge la linea delle Entrate

Dario Deotto

Il decreto sulla manovra 2010 ratifica, con alcune particolarità, quanto già riportato dalle varie circolari annuali sui controlli delle imprese in perdita "sistematica".

Per esempio, la circolare 20/E/2010 (relativa ai controlli per il 2010) ha previsto, per le imprese di grandi dimensioni, che particolare attenzione deve essere posta «alla genesi di perdite fiscali, in quanto le stesse potrebbero rappresentare indicatori sintattici dell'avvenuta attuazione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva, peraltro di particolare rilevanza negli anni di imposta in cui il contesto economico internazionale è stato interessato da una grave crisi

economico finanziaria».

La circolare sui controlli del 2009, la 13/E, ha riportato che per le imprese di piccole/medie dimensioni un elemento indicatore di rischio potrebbe essere rappresentato dal fatto che il contribuente dichiara «perdite per più annualità che denotano situazioni apparentemente antieconomiche».

Peraltro, proprio su questo ultimo aspetto si è pronunciata più volte la giurisprudenza di legittimità (per esempio, sentenza della Cassazione 2 ottobre 2008, n. 24436), secondo la quale dichiarare per più anni di seguito perdite rilevanti può costituire una condotta commerciale anomala, tale da giustificare una rettifica di tipo

analitico-induttivo da parte dell'amministrazione finanziaria. Posto che nelle varie vicende esaminate dalla Cassazione entravano in gioco anche altri elementi probatori, quello che si può ricavare è che dichiarare perdite sistematiche può rappresentare un elemento indiziario il quale, corroborato da altri ulteriori elementi, determina quei requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici. Con l'avvertenza che, proprio perché si tratta di presunzioni semplici, l'onere probatorio incombe per primo sull'amministrazione finanziaria.

Venendo al decreto legge 78/2010, si può dire che si conferma, quindi, quanto già indicato nelle varie circolari dell'agenzia delle Entrate. L'unica diversità è che la norma esclude dai controlli quei soggetti per i quali la perdita fiscale risulta determinata da compensi erogati ad amministratori e soci in quan-

to, in tal caso, i redditi risultano comunque assoggettati a tassazione ai fini Irpef.

Da notare che la norma parla sempre di perdite fiscali e questo determina una situazione non del tutto coerente con la nuova previsione del maxi emendamento (si veda anche l'altro articolo), secondo la quale vengono escluse dai controlli anche le imprese che provvedono a un aumento di capitale a titolo oneroso in misura pari alle perdite fiscali. Il problema è, però, che la norma pone due termini di grandezza (l'aumento di capitale e le perdite fiscali) che non sono propriamente omogenei. Uno (l'aumento di capitale) ha una matrice civilistica mentre l'altro (le perdite fiscali) ha una valenza fiscale. Probabilmente il senso che si voleva dare alla norma era escludere dai controlli chi ricapitalizza, considerando ovviamente valori civilistici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Il ruolino della finanziaria**

**Oggi**

Alle 11 è prevista la votazione delle pregiudiziali, eventualmente preceduta dalla chiusura anticipata della discussione generale nel caso in cui vi fossero ancora deputati dell'opposizione iscritti a parlare. Quindi il governo dovrebbe porre il voto di fiducia

**Domani**

L'appello dei deputati per il voto di fiducia sulla manovra da 25 miliardi dovrebbe svolgersi domani. L'esame della Camera è avvenuto in

tempi stretti e non sono previste correzioni al testo approvato dal Senato, sempre con voto di fiducia

**Giovedì**

Incassata la fiducia dell'aula, la Camera si pronuncerà con il voto finale sulla manovra. Inoltre, sempre giovedì, saranno esaminati gli ordini del giorno. La legge di conversione del decreto legge 78/2010 deve essere pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale entro venerdì 30 luglio, poiché il Dl scade, appunto, quel giorno

Il decreto è in scadenza venerdì

## Atteso domani il voto di fiducia della Camera

Davide Colombo

ROMA

Si è aperta con lo sciopero dei diplomatici la settimana parlamentare che si chiuderà, quasi certamente giovedì, con l'approvazione definitiva della manovra correttiva 2011-2012 (il decreto scade venerdì 30 luglio).

I diplomatici hanno incrociato le braccia per protesta, in Italia e all'estero, contro un taglio del 100 ai fondi del ministero degli Affari esteri, una riduzione lineare sul budget identico a quello deciso per tutte le altre amministrazioni. Adesioni altissime

**IN SCIOPERO**

Ieri la protesta dei diplomatici per il taglio lineare del 10% al bilancio del ministero degli Esteri

(90% secondo secondo il sindacato di settore Sindmae) per quello che è stato definito uno «sciopero dell'orgoglio istituzionale» e al quale il ministro Franco Frattini non ha potuto far altro che replicare ricordando le ragioni dei tagli: una crisi internazionale che ha imposto all'Italia di adottare in tempi stretti una manovra di rientro del deficit/Pil.

In questo contesto la prima giornata di discussione in Aula, a Montecitorio, ha visto la presentazione di oltre 600 emendamenti da parte di tutti i gruppi parlamentari con più

di 200 deputati dell'opposizione iscritti a parlare. Gli interventi sono proseguiti fino a tarda serata e riprenderanno questa mattina. Alle 11 è prevista la votazione sulle pregiudiziali (eventualmente preceduta dalla chiusura anticipata della discussione generale se vi fossero ancora deputati di opposizione iscritti a parlare), cui seguirà la richiesta della fiducia da parte del governo. Secondo le attese, mercoledì ci sarà il voto di fiducia e giovedì, dopo l'esame degli ordini del giorno, la votazione finale sul provvedimento. Il relatore, Giachino Alfano, dopo aver ribadito le ragioni delle misure varate dal governo e in parte corrette al Senato ha ricordato che l'esame in commissione s'è svolto nella consapevolezza «della necessità di dover convertire il decreto in limiti stretti. Tuttavia - ha aggiunto - è stato un esame non inutile».

Paolo Baretta (Pd), relatore di minoranza, ha parlato di occasione persa: «Il governo vara una manovra che non fa crescere l'economia, costringe gli enti locali a tagliare i servizi o aumentare tasse e tariffe, penalizza i lavoratori pubblici ma non le rendite e i patrimoni».

L'Idv annuncia una manifestazione per domani e dopo davanti a Montecitorio, accanto al popolo viola e con Cgil ed Fnsi contro la manovra e il ddl sulle intercettazioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**.com** [www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)  
Tutte le novità sulla manovra

**Successioni.** Società di capitali ed eredi

## Esenti le quote portatrici del «controllo»

Angelo Busani

Si ha esenzione da imposta di successione, nel caso di trasmissione di partecipazioni in società di capitali, quando si tratta di azioni o quote «mediante le quali è acquisito o integrato il controllo» della società.

Questa condizione si verifica quando gli eredi, già soci di minoranza della società, acquisiscono il controllo della società stessa per effetto dell'acquisto ereditario. La partecipazione già posseduta prima della successione può essere sia una partecipazione "diretta" (cioè intestata alla persona fisica che poi assume la qualità di erede) sia una partecipazione "indiretta", e cioè posseduta per il tramite di un'altra società, società della società le cui partecipazioni sono poi oggetto di successione ereditaria. È quanto stabilito dall'agenzia delle Entrate nella risoluzione 75/E di ieri.

Nel caso affrontato dalla risoluzione il defunto Tizio ha lasciato in parti uguali ai figli Caio e Sempronio il 43% del capitale della Alfa spa. Caio e Sempronio erano già soci di minoranza "indiretti" di Alfa spa in quanto le azioni pari al 9% del capitale sociale di Alfa spa erano intestate a Beta srl, il cui capitale apparteneva per intero a Caio e Sempronio.

Deceduto Tizio, si è posto il problema se la trasmissione ereditaria del 43% di Alfa spa potesse beneficiare della norma (articolo 3, comma 4-ter, decreto legislativo 346/1990) che esonera da tassazione, tra l'altro, i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali a favore dei discendenti e del coniuge del defunto qualora si tratti di «partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile».

Nell'articolo 2359, comma 1 del Codice civile, è contemplato il «controllo di diritto», situazione che si realizza quando un soggetto «disponde della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria» di una società. Ora, secondo la risoluzione 75/E, per realizzare questa situazione di controllo occorre tener conto sia delle partecipazioni intestate direttamente sia di quelle di sua titolarità "indiretta" e cioè possedute tramite un soggetto interposto, e

ciò in quanto, secondo il comma 2 dell'articolo 2359, per verificare la situazione di controllo occorre appunto tener conto dei voti «spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta».

La risoluzione 75/E è interessante anche per quello che dice non espressamente: e cioè, per aver definito il concetto di «integrare il controllo» come incremento di una quota che non era di "controllo" prima della successione ma che poi lo diventa per effetto della trasmissione ereditaria. Quindi, ha parificato a questo caso quello dell'incremento di una quota già di "controllo" prima della successione.

Pertanto, l'esenzione da imposta di successione spetta per: a) successione nella quota di controllo che era di titolarità del defunto;

b) successione nella quota non di controllo del defunto che si somma a una quota di controllo già di titolarità dell'erede;

c) successione in una quota non di controllo del defunto che si somma a una quota non di controllo dell'erede, dando vita a una quota di controllo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Lettera**

## Il capitale di Equitalia

In riferimento all'articolo «Equitaliano ad equivoque capitale», pubblicato sul Sole 24 Ore di ieri, Equitalia ritiene opportuno precisare quanto segue. È opportuno sottolineare che l'articolo 38, comma 6 bis del maxi emendamento approvato al Senato, che costituirà parte della manovra correttiva, relativo all'aumento del capitale sociale per l'iscrizione all'albo dedicato alle società di riscossione dei tributi locali con prevalente partecipazione pubblica, non è esclusivamente rivolto a Equitalia. Inoltre, il Gruppo Equitalia si è adeguato alle prescrizioni dell'articolo 3-bis inserito dalla legge 73/2010 di conversione del Dl 40/2010 relativo all'adeguamento del capitale sociale delle società di riscossione, nei tempi e nei modi dettati dalla norma.

Ufficio relazioni esterne

**Fisco.** Circolare Assonime sul modello dedicato ai sostituti

## Per i bonifici a cavallo d'anno la data d'ordine individua il 770

Giuseppe Maccarone

Quando le prestazioni professionali vengono pagate con bonifico bancario, il momento decisivo per individuare in quale modello 770 devono essere registrati il compenso e la ritenuta può essere diverso da quello che individua, per il professionista percipiente, l'anno di dichiarazione.

Lo si legge, tra l'altro, nella circolare Assonime 25/2010 con cui, come ogni anno, si fa il punto sulla dichiarazione che i sostituti e gli intermediari devono trasmettere all'Agenzia entro il 2 agosto 2010 (si veda l'insero del Sole 24 Ore del 16 luglio).

Sulla compilazione con i dati sulle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e altri redditi, Assonime ricorda che vanno indicate le somme erogate nel 2009 da redditi di lavoro autonomo o diversi (articolo 67, comma 1 del Tuir), da provvigioni e corrispettivi erogati nel 2009 su prestazioni in contratti d'appalto. Vi rientrano, inoltre, le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, da funzioni notarili e per attività sportiva quando il rapporto di lavoro è autonomo. In ambito fiscale, per individuare il momento dell'effettivo pagamento si applica il principio di cassa ed è determinante per comprendere a quale anno va riferito il pagamento del corrispettivo ma, soprattutto, per riconoscere la scadenza entro cui versare all'Erario la ritenuta sui compensi.

**La bussola**



Scade lunedì prossimo il termine per la presentazione del modello 770/2010 (il termine naturale sarebbe sabato 31 luglio e, dunque, l'invio slitta al 2 agosto), con la certificazione dei compensi erogati e delle ritenute effettuate nel 2009. Sul Sole 24 Ore di ieri sono state ripiologati i termini e le misure per mettersi in regola rispetto a eventuali ritenute omesse o insufficienti e le modalità per integrare o rettificare la dichiarazione. La copia della dichiarazione compilata dai sostituti d'imposta può essere conservata in formato elettronico con la firma digitale e temporale in modo che sia garantita l'inalterabilità

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Risoluzione sui compensi all'agricoltore**

## Redditi diversi dal terreno destinato a smaltire fanghi

Gian Paolo Tosoni

La concessione del terreno agricolo per smaltire fanghi da depurazione rappresenta una attività non agricola e il corrispettivo è tassato fra i redditi diversi; invece il compenso relativo all'attività di smaltimento dei fanghi rappresenta una attività connessa e quindi il reddito può essere determinato con la percentuale del 25 per cento.

La risoluzione 74/E dell'agenzia delle Entrate riguarda un caso molto frequente in cui l'imprenditore agricolo mette a disposizione i propri terreni agricoli per lo smaltimento di fanghi da depurazione nel rispetto del decreto legislativo 99/1992. Nel caso prospettato l'imprenditore agricolo percepisce un compenso per consentire lo smaltimento dei fanghi nei terreni da lui coltivati e per l'attività di distribuzione sul terreno e interrimento dei fanghi; quindi nel caso esaminato l'impresa agricola con propri mezzi provvede allo spargimento delle sostanze organiche.

L'agenzia ha classificato i corrispettivi per la messa a disposizione dei terreni come obbligazione di fare non fare permettere, tassabile ai sensi dell'articolo 67, lettera l) del Tuir e quindi in base alla differenza far le somme percepite e le spese inerenti. Il principio riguarda molte altre ipotesi come la concessione allo spargimento di liquami bovino o suino o la

distribuzione di compost di qualità derivante dalla componente organica dei rifiuti urbani.

In secondo luogo l'Agenzia classifica fra le prestazioni di servizi le attività svolte dall'impresa agricola per l'attività di smaltimento mediante l'utilizzo prevalente di attrezzature e risorse dell'azienda normalmente impiegate nella attività agricola. Questa tipologia di reddito rientra fra le attività connesse e quindi tassata con la percentuale del 25% applicata ai corrispettivi registrati ai fini dell'Iva (articolo 36 bis del

**LA DIFFERENZA**

L'attività di spargimento va tassata in misura forfettaria se è effettuata con le attrezzature dell'azienda agricola

Tuir). Il produttore agricolo può optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari, procedura obbligatoria se la prestazione è svolta utilizzando attrezzature non dell'azienda agricola.

Entrambe le prestazioni sono soggette a Iva del 20%; quella relativa alla prestazione di spandimento rientrando fra le attività connesse può usufruire della detrazione nella misura del 50 per cento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**NOTIZIE**

**In breve**

**AGENZIA DELLE ENTRATE/1**

**Entrate: operativa la linea di emergenza**

Risponde temporaneamente al numero 800299940 l'assistenza telefonica di Entratel, la cui "linea" verde (848836526) è stata sospesa il 23 luglio per problemi tecnici. La linea è attiva da oggi alle 12. Inoltre è stato predisposto il potenziamento dell'attività dei Cam al numero 848800444 (opzione 1 assistenza con operatore - opzione area tematica) e una email: dc.sac.assistenzentratel@agenziaentrate.it

**AGENZIA DELLE ENTRATE/2**

**Rinnovata l'intesa sulle «lezioni di fisco»**

Si rinnova per la terza volta l'intesa su «Fisco e scuola». L'accordo è stato firmato dal capo dipartimento per l'Istruzione, Giuseppe Cosentino, e dal direttore dell'Agenzia, Attilio Befera. Per gli studenti delle scuole medie superiori, lezioni, visite agli uffici e un kit per per l'educazione civica fiscale.

**AGENZIA DELLE ENTRATE/3**

**Tessere Ssn: nel 2010 ne scadono 16 milioni**

Entro fine anno scadranno 16 milioni di tessere sanitarie che saranno sostituite dalle nuove card in partenza dagli uffici dell'agenzia delle Entrate. Lo spiega la stessa Agenzia che le recapiterà per posta ordinaria.

**SICUREZZA SUL LAVORO**

## In tre mesi i carabinieri scoprono oltre 3.600 cantieri pericolosi

Oltre 3.600 violazioni in tema di sicurezza riscontrate in quasi 1.800 ispezioni, 59 cantieri sottoposti a sequestro, 535 sospensioni di attività per lavoro nero superiore al 20% della forza lavoro. Sono i numeri dell'attività del primo semestre 2010 del comando dei Carabinieri per la tutela del lavoro nei comparti dell'edilizia, agricoltura, industria, commercio e servizi, che ha assegnato 11.387 ammende per 6,6 milioni. Gli illeciti più ricorrenti riguardano l'edilizia e in particolare le norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro (1.369 casi), seguono

le omesse informazioni ai lavoratori sui rischi (616 casi), la sicurezza nei luoghi di lavoro (611), l'attuazione delle direttive europee per i cantieri temporanei e mobili (566) e le norme d'igiene (384). Su 50.736 lavoratori, 7.551 sono risultati in nero e su 333 minori, 161 erano occupati illecitamente. Per potenziare l'attività di controllo, il comitato paritetico territoriale di Roma e il comando Carabinieri per la tutela del lavoro hanno sottoscritto un protocollo d'intesa su prevenzione e sicurezza in sei punti, tra cui formazione e attività di cantiere. (AL. Le.)

**PROTESTA PER LO STOP ALLA RIFORMA**

## In Sicilia gli ordini forensi bloccano la nomina dei commissari d'esame

Astenersi dal nominare commissari d'esame per la prossima sessione delle prove di abilitazione alla professione forense. L'invito arriva dal direttivo dell'unione degli Ordini forensi della Sicilia, che esorta, appunto, tutti gli Albi degli avvocati dell'isola a non deliberare la designazione dei commissari d'esami di abilitazione alla professione di avvocato, limitandosi a trasmettere al ministro della Giustizia gli elenchi dei loro iscritti che hanno titolo ad assumere tali funzioni. Inoltre,

invita tutti gli Ordini siciliani che non vi avessero ancora provveduto a dotarsi di un regolamento della pratica forense quanto più possibile corrispondente a quanto contenuto nel Ddl fermo al Senato e, a sua volta, licenziato dal Consiglio nazionale forense. Infine, si chiede al Cnf di promuovere questa iniziativa anche presso gli Ordini di tutta Italia, così come di produrre proposte correttive su conciliazione e semplificazione del processo civile e sulla magistratura "laica".