

# ***NOVITA' NORMATIVE IRES***

## ***ANNO D'IMPOSTA 2011***

*Società di capitali*

*Enti non commerciali*

## Società di capitali

### Aiuto alla crescita economica (ACE)

Nel corso degli anni si è più volte cercato di agevolare l'imprenditore che apporta capitale di rischio nella propria impresa.

L'acronimo Ace, in inglese, sta per «Allowance for Capital Equity» cioè agevolazione per il capitale proprio delle imprese, ed è stato utilizzato nel D.L. 6/12/2011, n. 201 (c.d. decreto "Salva Italia") secondo l'accezione più ampia di «Aiuto alla Crescita Economica».

Al comma 1, dell'art. 1 del citato decreto, sono esposti gli obiettivi perseguiti dall'agevolazione : *“rilanciare lo sviluppo economico del Paese e fornire un aiuto alla crescita mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio”,* rendendo più conveniente il trattamento fiscale dei finanziamenti realizzati con capitale proprio e, quindi, rafforzando la struttura patrimoniale del sistema produttivo italiano.

Con il decreto ministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 14 marzo 2012, sono state rese note le disposizioni di attuazione.

Le società che nel corso del 2011 hanno incrementato il capitale proprio possono fruire di una riduzione del reddito complessivo netto dichiarato, determinata applicando una percentuale (c.d. rendimento nozionale<sup>1</sup>) all'incremento del capitale proprio risultante alla chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2011 rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Tecnicamente viene operata una deduzione dal reddito complessivo netto, quindi successivamente alla riduzione di eventuali perdite pregresse, che non può generare una perdita fiscale o una maggiore perdita fiscale; viceversa, ove la deduzione superi il reddito complessivo netto dichiarato, l'eccedenza potrà essere utilizzata nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite temporale e quantitativo.

Ai fini dell'agevolazione *l'incremento del capitale proprio* è da intendersi come differenza positiva tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione rilevanti ai fini della disciplina dell'ACE. Più precisamente :

---

<sup>1</sup> Per i primi tre periodi d'imposta di applicazione pari al 3%

- variazioni in aumento:
  - conferimenti in denaro<sup>2</sup>;
  - utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;
- variazioni in diminuzione:
  - le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti<sup>3</sup>;
  - gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
  - gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

### *Pro rata temporis*

L'agevolazione ACE è applicabile a partire dall'esercizio 2011, anche in relazione ad incrementi effettuati prima del 6 dicembre 2011, data di entrata in vigore del decreto. Tuttavia agli incrementi realizzati in corso d'anno si deve applicare il criterio pro rata temporis : rileveranno, ai fini del calcolo del rendimento nozionale, alla effettiva data di versamento.

Ad esempio, un versamento effettuato in data 1 luglio 2011, rileverà nella misura del 50% ai fini dell'agevolazione, così come un versamento eseguito in data 1 ottobre 2011 rileverà per il 25% del suo importo.

### *Utili accantonati a riserva*

L'utile trattenuto in azienda (compreso quello del 2010) rileva ai fini della determinazione dell'Ace solo se destinato a riserve diverse da quelle “non disponibili”.

Per individuare gli accantonamenti rilevanti, occorre rifarsi alle indicazioni del decreto di attuazione, che considera riserve di utili non disponibili:

- le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti poiché derivanti da processi di valutazione;

---

<sup>2</sup> Non si considerano i conferimenti in natura (aventi ad oggetto beni o aziende, ad esempio), nonché dei versamenti avvenuti a diverso titolo, quali i finanziamenti soci (fruttiferi e infruttiferi).

<sup>3</sup> Rilevano in diminuzione tutte le riduzioni di patrimonio netto per distribuzione ai soci, sia la distribuzione di riserve di utili, che generano dividendi in capo al percettore, sia la distribuzione di riserve di capitale (versamenti soci) o del capitale sociale stesso

- le riserve formate con utili realmente conseguiti che non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini secondo precise disposizioni di legge (per copertura perdite o aumenti gratuiti di capitale).

### *Stratificazione dei benefici*

Nel considerare l'efficacia incentivante dell'Ace, è opportuno tenere presente come il beneficio fiscale possa assumere un rilievo maggiore nel tempo. Infatti gli incrementi ed i decrementi patrimoniali attribuibili ad un esercizio, vanno tenuti presenti anche negli anni seguenti.

Quindi, ad esempio, per determinare *l'incremento del capitale proprio* nel 2012 (Unico 2013), si partirà da quello del 2011 (assumendo, però, i versamenti effettuati nel 2011 senza più ragguaglio temporale), aggiungendo e sottraendo, rispettivamente, gli incrementi e i decrementi patrimoniali avvenuti nel 2012.

### *Limite del patrimonio netto*

L'art. 11 del D.M. 14 marzo 2012 stabilisce che, in ciascun esercizio, la variazione in aumento rilevante ai fini ACE, così come risultante dalla somma di variazioni positive e negative, non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio (incluso l'utile di esercizio e con esclusione della riserva per azioni proprie).

Ne consegue che, in ciascun periodo d'imposta, è prevista una soglia oltre la quale gli incrementi patrimoniali sono irrilevanti.

### *Le perdite di esercizio*

Le perdite di esercizio, preventivamente, erodono il patrimonio preesistente all'agevolazione, ma, una volta azzerato questo importo, cominciano ad intaccare le ricapitalizzazioni, depotenziando il beneficio.

### *Ace e Consolidato e Trasparenza*

L'art. 6 del Dm stabilisce regole particolari per la gestione delle eccedenze Ace da parte delle società in regime di consolidato fiscale.

Viene previsto che ciascuna società trasferisca al gruppo le eccedenze rilevate nel proprio modello Unico fino a concorrenza del reddito di gruppo. L'eventuale ulteriore eccedenza è trattenuta dalla singola società e riportata a nuovo internamente.

L'art. 7 del Dm del 14 marzo 2012 fissa regole sostanzialmente analoghe per il trasferimento delle eccedenze Ace nel regime di trasparenza fiscale. Una volta azzerato il reddito, la partecipata trasparente (art. 115 Tuir) attribuisce le deduzioni eccedenti ai soci (società di capitali), in proporzione alle partecipazioni possedute, e questi ultimi le scalano dal proprio reddito di impresa, o le riportano a nuovo se il reddito è incapiente.

Per la trasparenza delle piccole Srl (art. 116 Tuir) il meccanismo funziona nello stesso modo, con la precisazione che il socio (persona fisica) può impiegare la deduzione ricevuta solo per abbattere altri redditi di impresa posseduti (quote di società trasparenti o di persone o imprese individuali).

Le eccedenze formatesi presso i contribuenti anteriormente all'opzione per il consolidato o per la trasparenza non sono trasferibili al gruppo o ai soci.

### *Soggetti esclusi dal beneficio Ace*

Sono escluse, per effetto dell'articolo 9 del decreto di attuazione, le società assoggettate alle procedure di:

- a) fallimento, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- b) liquidazione coatta, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- c) amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria

## **Riporto delle perdite fiscali da parte dei soggetti IRES**

### *Premessa*

In linea generale la determinazione del reddito imponibile di un certo periodo d'imposta non tiene conto delle vicende avvenute in periodi precedenti.

Tuttavia, esistono elementi di periodi precedenti che devono essere considerati se si vuole preservare il principio di una imposizione adeguata alla capacità contributiva.

Il meccanismo di riporto delle perdite tende ad evitare che un'impresa con una perdita pregressa venga tassata sull'intero ammontare del reddito prodotto, andando a colpire anche quella parte dello stesso che svolge una mera funzione di reintegro del capitale intaccato dalla precedente perdita. L'Ires conserva così il suo connotato di imposta sul reddito (non sul capitale).

### *Revisione del regime del riporto a nuovo delle perdite generate in un periodo d'imposta*

L'art. 23, comma 9, D.L. n. 98/2011 (c.d. Manovra correttiva 2011) ha profondamente mutato il regime di riporto delle perdite fiscali da parte dei soggetti IRES, modificando i commi 1 e 2 dell'art. 84 TUIR.

Per effetto delle modifiche la perdita fiscale conseguita in un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione dei redditi dei periodi successivi:

- senza limiti di tempo;
- in misura forfettaria pari all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta.

La quota di perdite non compensate (residuo inutilizzato) con il reddito del periodo rimane ulteriormente riportabile e dunque utilizzabile a scomputo di redditi successivi, sempre nel rispetto dell'abbattimento massimo dell'80% del loro importo.

Per le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla costituzione (se riferite a nuove attività produttive) non ci sono variazioni rispetto al passato in quanto permangono:

- riportabili per un periodo illimitato;
- compensabili per l'intero reddito imponibile realizzato negli esercizi successivi.

La relazione illustrativa al decreto legge evidenzia l'intento di aiutare le imprese che, colpite da una crisi economico/finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio.

Inoltre essa precisa che la norma risponde ad esigenze di semplificazione, in quanto:

- evita che le imprese pongano in essere operazioni straordinarie finalizzate al refreshing delle perdite che giungono a scadenza (vanificando la previsione di limitazione temporale al riporto);
- limita complesse valutazioni ai fini dello stanziamento delle imposte differite in sede di predisposizione del bilancio di esercizio;
- garantisce un effetto di stabilizzazione sul gettito, attesa la tassazione in misura percentuale del reddito prodotto anche in presenza di perdite riportate a nuovo.

*Decorrenza delle nuove regole.*

L'articolo 23, comma 6, della Manovra correttiva 2011 statuisce che: "In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212<sup>4</sup>, le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto"

La Circolare 53/E del 6 dicembre 2011 ha chiarito come la nuova disciplina sia applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010).

### **Accantonamenti delle concessionarie di costruzione di autostrade e trafori.**

Le imprese concessionarie possono eseguire una deduzione legata al fondo di ripristino, che rappresenta il costo che l'impresa dovrà sostenere a fine concessione per restituire il bene in perfetto stato di funzionamento.

---

<sup>4</sup> Statuto dei diritti del contribuente.

Con il comma 11 del dall'articolo 23 del DI 98/2011 (successivamente alle modifiche approvate in sede di conversione con la legge 111/2011) viene reso più rigoroso il regime di deducibilità degli accantonamenti. Il relativo articolo 107 del Tuir, al comma 2, vede, dopo il secondo periodo, l'inserimento della seguente indicazione : "Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di cui al periodo precedente è pari all' 1 per cento".

In deroga a quanto contenuto nell'articolo 3 della legge 30 luglio 2000, n. 212, le disposizioni del comma 10 si applicano dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Si evidenzia come per le piccole concessionarie rimanga valida la possibilità di dedurre il 5% del fondo di ripristino .

### **Robin tax**

La cosiddetta "Robin Tax" è una maggiorazione dell'aliquota IRES introdotta nel 2008 con l'intento di tassare i notevoli profitti delle imprese operanti nel settore energetico, oggetto, all'epoca, di una importante azione speculativa.

Per evitare che l'aggravio fosse traslato sui consumatori finali, è stato attribuito *all'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (AEEG)*<sup>5</sup> il compito di effettuare controlli sulle società interessate, affinché la Robin Tax non si traducesse in corrispondenti aumenti dei prezzi.

L'addizionale dell'aliquota Ires ordinaria si applica ai soggetti che soddisfano *simultaneamente* le seguenti condizioni:

- 1) conseguimento nel periodo di imposta precedente di un volume di ricavi superiore a 10 milioni di euro (tale limite era di 25 milioni per il periodo 2008-2010);
- 2) realizzazione, sempre nella pregressa annualità impositiva, di un reddito imponibile superiore a 1 milione di euro (dal 2011);
- 3) svolgimento di un'attività d'impresa rientrante nei seguenti settori economici energetici:

- ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;

---

<sup>5</sup> organismo indipendente, istituito con la legge 14 novembre 1995, n. 481 di tutela degli interessi dei consumatori e di promozione della concorrenza, dell'efficienza e della diffusione dei servizi.

- raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale;
- produzione, trasmissione e dispacciamento, distribuzione o commercializzazione dell'energia elettrica;
- trasporto o distribuzione del gas naturale.

La misura d'imposta, inizialmente pari al 5,5 % (per il periodo 2008-2009), è stata aumentata al 6,5% a decorrere dall'annualità 2010 ed incrementata al 10,5% solo per il triennio 2011-2013.

### **Società di comodo**

La disciplina delle società non operative o di "comodo"<sup>6</sup>, prevista dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 è stata significativamente modificata dal Dl 138/2011 che ha previsto :

- per le società di capitali non operative, una maggiorazione dell'aliquota Ires di 10,5 punti percentuali;
- **l'applicazione della specifica normativa sulle società di comodo anche alle società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi di imposta consecutivi o che, nello stesso arco temporale, per **due periodi di imposta sono in perdita fiscale e in uno hanno dichiarato un reddito inferiore a quello minimo** determinato dall'articolo 30 della legge 724/94<sup>7</sup>.**

L'innalzamento dell'aliquota Ires al 38% (ordinaria del 27,5% più la maggiorazione del 10,5%) è applicabile, a decorrere **dall'esercizio successivo a quello in corso al 17 settembre 2011**.

#### *Triennio 2009-2011*

In conseguenza di quanto sopra detto, una società in perdita fiscale per i periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011, per l'anno 2012<sup>8</sup> sarà considerata in perdita sistematica, a prescindere dal suo risultato di periodo.

<sup>6</sup> Le società che hanno conseguito un ammontare di ricavi effettivi inferiore ai ricavi minimi (presunti pari alla somma dei valori che si ottengono applicando determinate percentuali a talune voci dell'attivo dello stato patrimoniale.

<sup>7</sup> La nuova presunzione introdotta per le società in perdita sistematica opera, quindi, indipendentemente dal superamento del test di operatività sull'ultimo triennio, previsto dallo stesso articolo 30.

<sup>8</sup> In cui dovrà dichiarare un reddito almeno pari al cd. reddito minimo presunto di cui all'art. 30, co. 3, L. 724/1994.

## **Enti non commerciali**

Gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato e quelli non residenti ed equiparati assolvono al proprio obbligo dichiarativo ai fini Ires attraverso la presentazione del modello Unico ENC 2012.

Sono tenuti a presentare tale modello anche gli enti pubblici e privati diversi dalle società e i trust soggetti all'IRES, eccetto gli organi e le amministrazioni dello Stato, inclusi quelli ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi fra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni.

Il modello Unico ENC è utilizzato dalle società ed enti commerciali non residenti per dichiarare i redditi prodotti nel territorio Italiano, che non siano già stati oggetto di tassazione a titolo definitivo o imposta sostitutiva.

## **Agenzia per il terzo settore**

Nei confronti delle ONLUS e di tutte le organizzazioni non profit (anche senza qualifica di ONLUS), sino al 2/3/2012, l'Agenzia per il terzo settore ha svolto funzioni di controllo, di studio, di formazione, di sviluppo e di consulenza per i rapporti con le Pubbliche Amministrazioni.

L'Agenzia in parola, originariamente denominata Agenzia per le ONLUS, venne istituita con appositi Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri (DPCM) in base alla delega contenuta nei commi 190, 191 e 192 dell'art. 3 della Legge n° 662 del 1996.

Si rammenta come l'art. 4 del DPCM 329/2001 individuasse le prestazioni di consulenza che l'Agenzia forniva alle Pubbliche Amministrazioni, tra cui particolarmente importante il parere obbligatorio sulla decadenza totale o parziale di una organizzazione non profit dalle agevolazioni fiscali previste dal Decreto Legislativo n° 460 del 1997.

Le competenze dell'Agenzia sono passate al Ministero del lavoro.

## **Spese per sponsorizzazioni delle Amministrazioni pubbliche**

L'art. 6, comma 9, del decreto legge n. 78/2010 è intervenuto sul tema dei contributi in denaro alle Associazioni disponendo che : *“a decorrere dall'anno 2011 le Amministrazioni Pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi del comma 3 dell'articolo 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, incluse le autorità indipendenti, non possono effettuare spese per sponsorizzazioni”*.

Sulla esatta interpretazione della norma limitativa si è aperto un ampio dibattito, che ha coinvolto la Corte dei Conti e l'Associazione Nazionale Comuni Italiani (Anci).

La sezione regionale della corte dei conti della Lombardia, con deliberazione n. 6/2011, ha chiarito come la disposizione in parola utilizza il termine *sponsorizzazione* in senso atecnico, vietando forme di contribuzione intese a valorizzare caratteristiche locali o eventi di interesse, mantenendo legittima la spesa sostenuta dall'ente al fine di erogare o ampliare un servizio pubblico, costituendo in tal caso il contributo erogato a terzi una modalità di svolgimento del servizio. Sulla stessa linea interpretativa si pone la sezione regionale della Corte dei Conti della Puglia, con la deliberazione n. 163/2010.

### **Modifica della decisione sul credito chiesto a rimborso**

L'art. 7, comma 2, lett. i), D.L. n. 70/2011, c.d. "*Decreto sviluppo*" ha integrato l'art. 2, DPR n. 322/98 con il nuovo comma 8-ter prevedendo che: "*le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione*".

Nel frontespizio, quindi, debutta la casella "Dichiarazione integrativa" (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98), attraverso cui si segnala la volontà di trasformare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione già presentata in richiesta di utilizzo in compensazione.

### **Affrancamento delle quote societarie non qualificate**

Nel **quadro RQ**, nella **sezione XVI**, trova collocazione l'imposta **sostitutiva del 5%** per i soggetti che alla data del 31 dicembre 2010 risultavano detenere una quota di partecipazione ad un fondo comune d'investimento immobiliare superiore al 5%.

Dal 1° gennaio 2012 l'aliquota da applicare alla plusvalenze non qualificate è salita dal 12,5% al 20% e quindi è stata introdotta la possibilità di affrancare i valori maturati al 31 dicembre 2011 in modo che agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze in oggetto possa essere assunto, invece del costo di acquisto, il valore della partecipazione alla data del 31 dicembre 2011. Il contribuente che vuole fruire di tale migliore condizione versa un'imposta sostitutiva del 12,5% esercitando l'opzione nella dichiarazione dei redditi compresa in UNICO 2012.