

risparmio, ecc.;

- il metodo del **costo medio ponderato** per esercizio di formazione (art. 92.2.3);
- il criterio del **Lifo** a scatti annuali, nel caso di diminuzione delle quantità (art. 92.3, seconda parte) e pertanto, in caso di vendita si assumono per realizzati i titoli della stessa categoria entrati per ultimi rispetto alla data di chiusura dell'esercizio (Lifo a scatti annuali) e non rispetto alla data di vendita (Lifo continuo);
- il **valore normale** da determinarsi con i criteri propri previsti dall'art. 9.4 (art. 94.4.7), che può essere mantenuto anche negli esercizi successivi purché in bilancio non sia iscritto un valore superiore.

I versamenti fatti in conto capitale o a fondo perduto, anche se a copertura di perdite, vanno ad aumentare il costo fiscalmente riconosciuto.

RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI - Sono stati riaperti al 31.10.2010 i termini per procedere alla rivalutazione delle quote/azioni di società non quotate, da parte dei soggetti persone fisiche al di fuori del regime di impresa, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Il nuovo valore rivalutato rappresenta il valore fiscalmente riconosciuto (prezzo di acquisto) che potrà essere portato in diminuzione dal corrispettivo di vendita ai fini della determinazione delle plusvalenze tassabili.

Misura dell'imposta sostitutiva: 4% e per partecipazioni qualificate in società non quotate; 2% per le partecipazioni non qualificate.

Perizia di stima: è necessario far redigere una perizia che attesti il nuovo valore del bene da giurare entro il 31/10/2010.

Periodo di riferimento: è possibile rivalutare quote/azioni possedute alla data dell'01/01/2010.

E' possibile effettuare una nuova rivalutazione in sostituzione di quella eventualmente fatta in periodi precedenti. In questo caso è necessario redigere una nuova perizia e versare l'imposta sostitutiva sul valore di riferimento all'01/01/2010. L'imposta versata sulla precedente rivalutazione può essere chiesta a rimborso (il Fisco lo ritiene possibile solo se non sono passati 48 mesi dall'effettuazione del pagamento).

PASTI E BEVANDE

Vedi: Mense, pasti e bevande

PERDITE DI ESERCIZIO

Art. 2446 – 2482-bis c.c. - *Riduzione del capitale per perdite.*

Quando risulta che il capitale sociale è diminuito di oltre 1/3 in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti.

Il calcolo del terzo si fa per l'eccedenza della perdita rispetto a tutte le riserve esistenti in bilancio (Cass. 30.4.99; 23.3.93).

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di 1/3, l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

Art. 2447 – 2482-ter c.c. - *Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale.*

Se per la perdita di oltre 1/3, il capitale si riduce al disotto del minimo legale, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la ricostituzione del capitale o la trasformazione della società.

RIPORTO DELLE PERDITE - Art. 84

Il riporto delle perdite viene così disciplinato:

Perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta – Possono essere computate in diminuzione dal reddito dei periodi di imposta successivi senza alcun limite di tempo (**purché segnalato in Unico**), a condizione che i tre periodi di imposta riguardino gli esercizi che decorrono dalla data della costituzione e che l'attività produttiva a cui si riferiscano le perdite sia nuova.

I requisiti richiesti per il riporto delle perdite dovevano sussistere anche con riferimento alle perdite illimitatamente riportabili relative a precedenti periodi di imposta e non ancora utilizzate alla data del 4/7/2006. In assenza di detti requisiti le perdite potevano essere utilizzate, con le modalità previste dall'art. 84.1, nei periodi di imposta successivi, ma non oltre l'ottavo.

Perdite conseguite dopo i primi tre periodi - Potranno essere compensate entro il quinto periodo di imposta successivo. In caso di esercizi inferiori all'anno (es. per liquidazione) ogni spezzona rappresenta un esercizio da conteggiare per il quinquennio. Se la liquidazione dura oltre il quinto periodo valido per il riporto, le perdite residue possono essere utilizzate in sede di conguaglio finale.

Coesistenza di perdite dei primi tre periodi e di esercizi successivi - Sembra logico ritenere che le perdite vengano compensate a fifo, con esclusione di quelle dei primi tre esercizi.

Proventi esenti - La perdita riportabile deve essere diminuita dei proventi esenti (con esclusione delle plusvalenze esenti di cui all'art. 87) che eccedono i componenti negativi non dedotti.

Reddito esente - Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito la perdita riportabile è diminuita in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile (dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2006).

Utile esente - Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per

l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2006).

Crediti e ritenute - L'ammontare delle perdite pregresse può essere computato in diminuzione in misura tale che l'imposta risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute di acconto o eccedenze del precedente periodo (R.M. 105/E/2000).

Obbligo del riporto - Non è possibile scegliere di non utilizzare o di utilizzare solo in parte le perdite portate a nuovo in quanto la legge impone l'intera copertura del reddito, salvo quanto detto per crediti e ritenute.

LIMITI al RIPORTO DELLE PERDITE – Art. 84.3

Il riporto delle perdite **conseguite dopo i primi tre esercizi non è consentito** se, contemporaneamente:

- la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi anche a titolo temporaneo e anche come usufrutto. Con C.M. 320/E del 1997 e 188/E del 1988 il Min. considera trasferimento della maggioranza delle partecipazioni anche la semplice integrazione delle partecipazioni già possedute (società che detiene il 49%, acquista il 2%). Se il trasferimento avviene con più atti che si succedono nel tempo occorre verificare se non si rientra nell'elusione ai sensi dell'art. 37-bis;

- venga modificata l'attività principale di fatto esercitata (occorre fare riferimento al fatturato) nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica assume rilevanza se interviene nel periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, nei due periodi precedenti e nei due successivi.

Le perdite non più riportabili sono quindi quelle:

- realizzate fino al periodo precedente quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento della maggioranza; o, se *precedente*,
- quello di mutamento dell'attività di fatto esercitata.

Deroghe alla limitazione - La limitazione del riporto delle perdite non si applica alle cessioni di partecipazioni di società che:

- nel biennio precedente (leggi due esercizi precedenti) a quello del trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10;
- nel periodo precedente a quello del trasferimento dal c.e. risultino superiori al 40% della media degli ultimi due esercizi anteriori sia i "Ricavi delle vendite e prestazioni" sia "Salari e stipendi" e "Oneri sociali".

Società di comodo - Non sono riportabili le perdite delle c.d. società di comodo. Le perdite conseguite quando la società non era di comodo possono essere computate in diminuzione del reddito della società di comodo solo per la parte di reddito che eccede il minimo di legge. Se la società ritornasse operativa le perdite "ante società di comodo" sono utilizzabili entro i limiti temporali.

Trasformazione - La R.A.E. n. 60/2005 afferma che, viste le analoghe disposizioni in tema di trasparenza, le perdite riportabili al momento della trasformazione di una società di capitali in società di persone sono utilizzabili per compensare i redditi prodotti dal nuovo soggetto, che pertanto attribuirà ai soci i nuovi redditi, al netto del riporto delle proprie perdite.

Fusione e scissione - Oltre alla restrizione prevista dall'art. 84.3, occorre verificare le specifiche limitazioni anche alla luce delle norme antielusive.

"Copertura" di utili accertati dal Fisco - E' possibile l'utilizzo di perdite pregresse anche per la copertura di redditi accertati dal Fisco. (C.M. 188/E del 16.7.98; R.M. 10/1429 del 5.11.76).

COPERTURA PERDITE DI ESERCIZIO E/O DI ESERCIZI PRECEDENTI

| | | | |
|---|---|--------------------------------|------------|
| ==/== | a | Perdite di esercizi precedenti | 100.000,00 |
| Riserva straordinaria A.VII | | A.VIII | |
| Versamento soci in conto capitale A.VII | | 63.000,00 | |
| | | 37.000,00 | |

Se la perdita, dedotte tutte le riserve, intacca il capitale sociale, riducendolo al di sotto del limite legale, occorrerà procedere in assemblea straordinaria.

| | | | |
|---|---|--|------------|
| ==/== | a | Perdite di esercizi precedenti | 100.000,00 |
| Riserva straordinaria A.VII | | A.VIII | |
| Versamento soci in conto capitale A.VII | | 43.000,00 | |
| Capitale sociale A.I | | 27.000,00 | |
| | | 30.000,00 | |
| Soci c/ sottoscrizione A | a | Riserva reintegro capitale sociale A.VII | 20.000,00 |
| Banca c/c | a | Soci c/ sottoscrizione | 20.000,00 |
| Riserva reintegro capitale sociale | a | Capitale sociale | 20.000,00 |