Analisi e commenti

Ires e Irap, è tempo di acconti 2008 (3)

13 Giugno 2008

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale agli obblighi di versamento è tenuta la società (ovvero l'ente) consolidante

Thumbnail
Image not found or type unknown

Nella determinazione delle imposte per il 2008 dovranno essere prese in considerazione particolari normative. Tra queste, menzioniamo quelle relative a: consolidato nazionale e mondiale, trasparenza fiscale, imprese controllate estere (Cfc), imprese collegate estere, regime della *participation exemption*.

Consolidato fiscale nazionale e mondiale

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale, agli obblighi di versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società (ovvero l'ente) consolidante.

Con particolare riferimento al consolidato nazionale, per il primo esercizio, la determinazione dell'acconto dovuto dalla società controllante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti relativi al periodo precedente delle società incluse nel perimetro di consolidamento (articolo 118, comma 3, del Tuir).

Consolidato fiscale e Finanziaria 2008

Tanto con riferimento alle imprese aderenti al consolidato nazionale quanto a quelle rientranti nella tassazione di gruppo su base mondiale, è stata abolita la detassazione integrale dei dividendi distribuiti nell'ambito delle società del gruppo che, antecedentemente a tale modifica, erano invece completamente esclusi da tassazione. Pertanto, i dividendi *intercompany* distribuiti sono tassati per il 5% del loro ammontare.

Tale modifica ha effetto avuto riguardo alle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1° settembre 2007, con esclusione della delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Inoltre, la Finanziaria 2008 ha abrogato gli articoli 123 e 135 del Tuir che disciplinavano, rispettivamente, il regime di neutralità fiscale dei trasferimenti di beni, diversi da quelli di cui agli articoli 85 (*beni merce*) e 87 (*partecipazioni pex*), nell'ambito del consolidato nazionale e mondiale e, conseguentemente, ha abrogato la lettera c) del comma 1, articolo 122 del Tuir. Pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, le (eventuali) plusvalenze realizzate a seguito dei trasferimenti di cui sopra, concorreranno integralmente alla formazione del reddito imponibile del soggetto cedente.

Consolidato fiscale e nuova disciplina degli interessi passivi

La Finanziaria 2008, ha apportato rilevanti novità alla disciplina degli interessi passivi, disponendo l'abrogazione della normativa in materia di *thin capitalization* (articolo 98 del Tuir) e di pro-rata patrimoniale (articolo 97) e riformulando l'articolo 96 del Tuir.

In particolare, nel caso di adesione al consolidato nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti interni al perimetro di consolidamento presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un Rol capiente non integralmente sfruttato per la deduzione.

Tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato possono essere incluse anche le società estere controllate per le quali ricorrono determinate condizioni, ossia l'identità degli esercizi sociali e la revisione dei bilanci.

Al riguardo, la circolare 12/2008 ha precisato che l'inclusione "virtuale" di un soggetto estero è sempre facoltativa e non deve essere effettuata necessariamente per gli anni successivi.

Si ricorda che la società controllata estera, "virtualmente" inclusa nel consolidato nazionale con esclusivo riferimento alla nuova disciplina degli interessi passivi, può apportare al consolidato unicamente la propria eccedenza di Rol e non di interessi passivi.

Trasparenza fiscale

In caso di esercizio dell'opzione triennale per la trasparenza fiscale (articoli 115 e 116 del Tuir), l'obbligo in tema di acconti permane anche in capo alla società partecipata solamente nel primo esercizio di efficacia dell'opzione; ove venga scelto il criterio previsionale, si deve far riferimento all'imposta che si sarebbe determinata in assenza dell'esercizio dell'opzione.

L'acconto va imputato ai soci in base alla percentuale di partecipazione agli utili.

Qualora, nel corso del triennio di validità dell'opzione, vengano meno le condizioni per l'esercizio della medesima:

- la società partecipata dovrà versare la quota di acconto da determinare sulla base del proprio reddito
- le società partecipanti dovranno ricalcolare l'acconto dovuto senza tener conto degli utili o delle perdite derivanti dalla società partecipata.

Imprese controllate estere - *Controlled foreign companies (Cfc)*

La disciplina delle imprese controllate estere (articolo 167 del Tuir) prevede l'imputazione dei redditi conseguiti dal soggetto estero controllato, residente o localizzato in uno Stato o territorio avente un regime fiscale privilegiato, ai soggetti controllanti residenti, proporzionalmente alle partecipazioni da essi detenute. Pertanto, i soggetti detentori di partecipazioni in imprese controllate estere devono determinare le imposte dovute considerando anche i redditi prodotti da queste ultime e imputati per "trasparenza" ai soggetti controllanti residenti.

Al riguardo, si precisa che la Finanziaria 2008 è intervenuta sulle modalità di individuazione dei Paesi considerati a fiscalità privilegiata, introducendo nel Tuir il nuovo articolo 168-bis.

In particolare, in sostituzione delle previgenti *black list*, con apposito decreto ministeriale saranno individuati gli Stati e territori (*white list*) che consentono un adeguato scambio di informazioni e il cui livello di tassazione non sia sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia.

La novità troverà applicazione a partire dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto.

Inoltre, per un periodo transitorio di cinque anni, saranno inclusi nelle *white list* anche i Paesi attualmente non individuati dalle previgenti *black list*. In particolare, in tale periodo, saranno ricompresi in dette *white list* gli Stati o territori che, anteriormente al 1° gennaio 2008, non sono elencati nei decreti ministeriali 4/9/1996, 4/5/1999, 21/11/2001 e 23/1/2002.

Analogamente, saranno ricompresi nelle *white list*, con riferimento al medesimo periodo, gli Stati o territori di cui all'articolo 2 del decreto del 21/11/2001, limitatamente ai soggetti ivi indicati, nonché gli Stati o territori di cui all'articolo 3 del decreto, a eccezione dei soggetti ivi indicati.

Imprese collegate estere

La disciplina delle imprese collegate estere (decreto ministeriale 268/2006) prevede che i redditi prodotti da imprese, società, ovvero enti, residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, sono imputati ai soggetti passivi Ires, alle società di persone, nonché alle persone fisiche, anche non titolari di reddito di impresa, residenti in Italia.

Tale effetto si determina a condizione che detti soggetti detengano, direttamente o indirettamente - anche tramite società fiduciarie o per interposta persona -, una partecipazione agli utili delle imprese, società o enti residenti in Stati o territori non inclusi nelle future *white list*, non inferiore al 20%, ovvero al 10% in caso di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati.

Il reddito dei soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato viene imputato in misura percentuale ai soggetti partecipanti residenti in Italia.

Tale reddito è rappresentato dall'utile risultante dal bilancio redatto dal soggetto non residente anche in assenza di un obbligo di legge, al lordo delle imposte sul reddito, ovvero, se maggiore, dal reddito determinato induttivamente sulla base di coefficienti di rendimento (1%, 4% e 15%) riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale.

Anche in tale ipotesi, il reddito del soggetto non residente deve essere assoggettato a tassazione separata dai soggetti partecipanti residenti, con l'aliquota media di tassazione del reddito complessivo netto comunque non inferiore al 27 per cento.

Participation exemption

La Finanziaria ha apportato modifiche anche alla disciplina della *participation exemption* (articolo 87 del Tuir).

Innanzitutto, il periodo minimo di possesso ininterrotto delle partecipazioni, la cui cessione genera plusvalenze esenti, che fruiscono della disciplina in parola è stato ridotto da 18 mesi a 12 mesi.

Inoltre, le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 beneficiano, in presenza delle condizioni previste dal regime *pex*, dell'esenzione nella misura del 95% e non più dell'84%, così come previsto dalla previgente formulazione dell'articolo 87 del Tuir.

A seguito di tale modifica, le plusvalenze e i dividendi sono, rispettivamente, esenti ed esclusi da imposizione per il 95% del loro ammontare.

Tuttavia, resta ferma l'esenzione nella misura dell'84% per le plusvalenze realizzate dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte ai fini fiscali nei periodi di imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2004.

3 - *fine*. La **prima puntata** è stata pubblicata lunedì 9, la **seconda** mercoledì 11

di

Matteo V. Barazetti

Ignazio La Candia

Alberto Santi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/ires-e-irap-e-tempo-acconti-2008-3>