

Attualità

L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (23)

11 Gennaio 2005

La disciplina positiva della trasparenza fiscale tra società di capitali



Prima di approfondire le tematiche concernenti l'utilizzo delle perdite all'interno dei regimi di tassazione unificata di gruppo del consolidato e della trasparenza, si evidenziano le caratteristiche salienti della trasparenza fiscale tra società di capitali previste dall'articolo 115 del Tuir.(1)

Disposizioni normative in tema di trasparenza fiscale tra società di capitali - articolo 115 Tuir

COMMA	DESCRIZIONE
1	<i>Accesso al regime</i>
2	<i>Società non residenti</i>
3	<i>Imputazione del reddito e delle perdite</i>
4	<i>Esercizio e durata dell'opzione</i>

5	<i>Regime delle riserve e degli utili pregressi</i>
6	<i>Decadenza dal regime</i>
7	<i>Versamento degli acconti</i>
8	<i>Responsabilità</i>
9	<i>Rinvio a disposizione applicative</i>
10	<i>Accertamento</i>
11	<i>Rideterminazione del reddito imponibile</i>
12	<i>Costo della partecipazione</i>

Le disposizioni attuative della trasparenza fiscale sono state emanate con decreto ministeriale 23 aprile 2004(2).

Le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate sono state fornite con la circolare n. 49 del 22 novembre 2004 (Ires/4).

Dal combinato disposto del comma 1 dell'articolo 115 del Tuir e dell'articolo 1 del decreto ministeriale 23 aprile 2004, l'opzione congiunta per la trasparenza fiscale può essere esercitata nel caso in cui:

- la società partecipata sia un soggetto indicato nell'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir(3)
- tutti i soci (partecipanti) siano soggetti indicati nel medesimo articolo 73, comma 1, lettera a) , del Tuir3(3).

L'adesione alla trasparenza può essere attuata, in qualità di soci, anche dalle società o enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato(4), soltanto se "per gli

utili distribuiti dalla società partecipata non vi sia obbligo di ritenuta fiscale ovvero la ritenuta, se applicata, sia suscettibile di integrale rimborso".

L'accesso al regime di tassazione per trasparenza è ammesso a condizione che ciascun socio possieda contemporaneamente:

- una percentuale del diritto di voto *"esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'articolo 2346 del codice civile"*
- una partecipazione agli utili *"non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento"*.

Differentemente dal regime del consolidato nazionale, per l'adesione alla trasparenza fiscale non risulta necessaria l'identità degli esercizi sociali tra i partecipanti, in quanto, come stabilito nel comma 3 *"l'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata"*.

Il comma 4, parimenti a quanto previsto per il consolidato nazionale, afferma che *"l'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria"*. Il termine per esercitare l'opzione è previsto *"entro il primo dei tre esercizi sociali"*.

Il successivo comma 6 prevede che *"nel caso vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia della stessa cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata"*, mentre gli effetti dell'opzione non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata, mediante l'ingresso di nuovi soci in possesso comunque dei requisiti richiesti per l'adesione.

Il comma 5 prescrive che *"L'esercizio dell'opzione ... non modifica il regime fiscale in capo ai soci di quanto distribuito dalla società partecipata utilizzando riserve costituite con utili di precedenti esercizi o riserve di cui all'articolo 47, comma 5"*. Mentre l'articolo 8 del decreto attuativo chiarisce che *"gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci"*, anche se vengono distribuiti dopo il termine di efficacia dell'opzione o a soci differenti di quelli ai quali sono stati imputati i redditi.

Quest'ultima disposizione deve essere coordinata con quanto previsto dal comma 12, che impone una valorizzazione fiscale delle partecipazioni al momento dell'imputazione dei redditi (o delle perdite) e in occasione della distribuzione degli utili, al fine di evitare doppie imposizioni in caso di

trasferimento delle stesse partecipazioni(5).

Inoltre, ai sensi del comma 3, le ritenute operate a titolo di acconto sui redditi della società partecipata, i crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci in base alla propria percentuale di partecipazione agli utili.

Per ciò che riguarda le perdite fiscali, è disposta per la società partecipata, analogamente a quanto previsto per il consolidato nazionale, una limitazione all'utilizzo di quelle pregresse; infatti, ai sensi del comma 4, possono essere imputate ai soci le perdite fiscali *"relative a periodi in cui è efficace l'opzione"*. Analoghe restrizioni non sono disposte per i soci partecipanti, che possono quindi compensare i redditi ricevuti per trasparenza con perdite anteriori all'esercizio dell'opzione.

Ai sensi del medesimo comma 4, le perdite fiscali sono imputate ai soci *"entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata"*, mentre, come precisato dall'articolo 7 delle disposizioni applicative, le perdite fiscali eccedenti tale limite rimangono di spettanza della società partecipata.

In ossequio alle regole ordinarie sulla trasparenza, il reddito o la perdita è imputato ai soci esistenti alla chiusura dell'esercizio della società partecipata(6) e secondo la partecipazione agli utili in essere in quel momento, anche se la compagine sociale o le quote di partecipazione agli utili si sono modificati, purché permangono i requisiti previsti per l'opzione(7).

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49 del 22 novembre 2004 (Ires/4) precisa, tuttavia, che *"gli atti con i quali si modificano le percentuali di partecipazione agli utili, lasciando immutata l'originaria compagine societaria e senza fuoriuscita dal range fissato dalla norma, spiegano efficacia, ai fini dell'imputazione del reddito, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono posti in essere. Ciò in analogia con la disposizione di cui all'articolo 5, comma 2, del T.U.I.R., riferita alle società di persone, al cui regime fiscale s'ispira la trasparenza delle società in esame"*.

Il comma 7 disciplina gli obblighi degli acconti, stabilendo che *"nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata"*, mentre in caso di cessazione del regime di trasparenza per la società partecipata e i suoi soci si applicano le disposizioni contenute nel comma 2 dell'articolo 124(8) in materia di consolidato nazionale. Infine, in caso di mancato rinnovo dell'opzione la società partecipata e i suoi soci dovranno determinare l'acconto senza considerare gli effetti dell'opzione stessa.

Un particolare regime di responsabilità è stabilito dal comma 8, dove si afferma che *"la società"*

partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito"; tuttavia, secondo quanto puntualizzato nell'articolo 13 del decreto attuativo, tale disposizione non si applica in caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del soggetto partecipante del reddito imputato dalla società partecipata, nonché in caso di omesso o carente versamento dell'imposta da parte dei soci.

Le disposizioni in tema di accertamento sono le medesime previste per le società di persone; infatti, il comma 10 dispone che ai soggetti che partecipano alla trasparenza fiscale *"si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*; pertanto, alla rettifica della dichiarazione presentata dalla società partecipante, si procede con un unico atto ai fini dell'Irap dovuta dalla società stessa e ai fini dell'Ires imputata per trasparenza ai singoli soci società(9).

Con il decreto ministeriale 23 aprile 2004, articolo 12, è stato precisato che *"in caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del soggetto partecipante del reddito imputato dalla società partecipata, si applicano le disposizioni dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante il potere di procedere ad accertamento parziale"*.

Il comma 11 disciplina l'ipotesi in cui il socio ha dedotto delle svalutazioni, antecedentemente all'esercizio dell'opzione per la trasparenza, per effetto di perdite realizzate dalla società partecipata a seguito di rettifiche di valore o accantonamenti a fondi non deducibili.

In tal caso, la disposizione ivi prevista *"evita che il socio possa ottenere un duplice beneficio: una prima volta mediante una deduzione già effettuata delle svalutazioni e una seconda volta mediante l'imputazione per trasparenza di un reddito ridotto delle eventuali variazioni in diminuzione operate dalla società trasparente a seguito, ad esempio, dell'utilizzo dei fondi già tassati"*(10).

Pertanto, il socio, in tale ipotesi, deve rideterminare il reddito imponibile oggetto di imputazione per trasparenza rettificando i valori patrimoniali della società partecipata secondo le modalità previste dall'articolo 128 in materia di consolidato nazionale, fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni riprese a tassazione, dedotte dal socio medesimo nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione e nei nove precedenti.

Dopo aver brevemente esaminato l'istituto della trasparenza, nel prossimo intervento si analizzeranno le potenzialità, nella logica del *tax planning*, che derivano dall'utilizzo congiunto del consolidato e della trasparenza all'interno dei gruppi societari.

NOTE:

(1) L'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria, con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche e un volume di ricavi nelle soglie di applicazione degli studi di settore, non attiene al riconoscimento fiscale dei gruppi. A tale regime, disciplinato dall'articolo 116 del Tuir e dall'articolo 14 del decreto ministeriale 23 aprile 2004, si applicano in quanto compatibili le medesime regole previste per l'opzione per la trasparenza fiscale ex articolo 115 del Tuir. Si veda "***L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (15)***".

(2) *Articolo 1 Soggetti che possono optare per la trasparenza fiscale; Articolo 2 Limiti all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale; Articolo 3 Percentuali di partecipazione; Articolo 4 Esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale; Articolo 5 Rinnovo dell'opzione per la trasparenza fiscale; Articolo 6 Perdita di efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale; Articolo 7 Imputazione del reddito e delle perdite; Articolo 8 Distribuzione degli utili e delle riserve; Articolo 9 Versamento degli acconti d'imposta; Articolo 10 Operazioni straordinarie della società partecipata; Articolo 11 Rideterminazione del reddito imponibile oggetto di imputazione; Articolo 12 Disposizioni in materia di accertamento; Articolo 13 Responsabilità della società partecipata e comunicazioni obbligatorie; Articolo 14 Disposizioni concernenti la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria.*

(3) Società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato.

(4) Trattasi dei soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir.

(5) Per le partecipazioni nelle società trasparenti "*il relativo costo è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci ed è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti ai soci*".

(6) Articolo 7, comma 1, decreto ministeriale 23 aprile 2004.

(7) Articolo 6, comma 2, decreto ministeriale 23 aprile 2004.

(8) "*Nel caso di cui al comma 1 entra trenta giorni dal venir meno del requisito del controllo:*

a) la società o l'ente controllante deve integrare quanto versato a titolo di acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione;

b) ciascuna società controllante deve effettuare l'integrazione di cui alla lettera precedente riferita

ai redditi propri, così come risultanti dalla comunicazione di cui all'art. 121".

(9) Come specificato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49 del 22 novembre 2004 (Ires/4): *"l'atto di accertamento deve essere necessariamente notificato, oltre che alla società, anche ai soci i quali potrebbero avere interesse a contestarlo autonomamente".*

(10) Relazione di accompagnamento al Dlgs del 12 dicembre 2004, n. 344.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/limpatto-dellires-sulla-pianificazione-fiscale-23>