

Circolare n. 9 /2004

Trasparenza Fiscale

Premessa

Il DLGS 12 dicembre 2003 n. 344 intitolato “Riforma dell’imposizione sul reddito delle società”, emanato in ossequio all’art.4 della legge delega 7 aprile 2003 n. 80 e pubblicato nel S.O. n. 190/L alla Gazzetta Ufficiale n. 291 del 16 dicembre 2003, (il Decreto), come è noto, ha introdotto rilevanti modificazioni sulle modalità di determinazione del reddito delle società a far data dal periodo d’imposta che inizia dopo il 31.12.2003.

Con la presente circolare si intende fornire un quadro delle nuove norme in riferimento alla particolare disciplina della cc.dd. “Trasparenza Fiscale”.

Impianto normativo generale

- DLGS n. 344 del 12/12/2003;
- Decreto Attuativo del 23/04/2004 pubblicato in G.U. n. 101 del 30/04/2004;
- Art.115 del TUIR;
- Art.116 del TUIR.

Trasparenza Fiscale

La Trasparenza Fiscale consiste nell’imputazione del reddito imponibile di una società di capitale – la società “trasparente” – ai suoi soci, anch’essi società di capitale, indipendentemente dalla effettiva distribuzione.

Si tratta quindi della trasposizione in ambito IRE del sistema di imputazione del reddito previsto per le società di persone.

Ovviamente non tutte le società possono accedere al regime della tassazione per trasparenza, ma è necessario che siano soddisfatte le condizioni poste dal comma 1 dell’art.115 in relazione:

- (i) alla natura giuridica della società trasparente;
- (ii) alla natura giuridica dei suoi soci;
- (iii) alla tipologia ed alla entità della partecipazione nella società trasparente.

Soggetti ammessi

I soggetti che possono usufruire delle norme sulla trasparenza, in qualità di società trasparente o di società partecipanti, sono esclusivamente le seguenti società di capitali, residenti nel territorio dello Stato¹:

- Società per azioni;
- Società in accomandita per azioni;
- Società a responsabilità limitata;
- Società cooperativa;
- Società di mutua assicurazione.

Possono usufruire della trasparenza, infine, anche quei soci che, a loro volta, partecipino, in qualità di controllata o controllante, alla tassazione di gruppo di cui agli artt.117-130 TUIR.

Soci non residenti.

A mente del comma 2 dell'art. 115, è possibile che alla trasparenza fiscale prendano parte, ovviamente solo come partecipanti alla società trasparente, soggetti non residenti nel territorio dello Stato², ma a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili a questi distribuiti.

Condizioni oggettive

Per beneficiare della trasparenza fiscale ciascun socio deve partecipare alla società trasparente con una percentuale dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

¹ Art.73, comma 1, lettera a) del TUIR.

² I soggetti di cui all'art.73 comma 1 lett. d) TUIR.

La trasparenza fiscale disciplina quindi situazioni di partecipazione al capitale della società differenti da quelle previste dal cosiddetto “consolidato fiscale”, che richiede la sussistenza di un rapporto di controllo e si attaglia particolarmente alle “Joint Ventures” paritarie.

I requisiti sopra indicati devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della società trasparente in cui si esercita l'opzione e devono permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di trasparenza, anche se, come si dirà, in capo a soggetti diversi.

La trasparenza, invece, non è consentita nelle seguenti ipotesi:

- la società trasparente abbia emesso strumenti finanziari partecipativi di cui all'articolo 2346, ultimo comma, c.c. . Si tratta di strumenti finanziati forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, ma che non consentono l'esercizio del diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti;
- la società trasparente abbia esercitato l'opzione per il consolidato fiscale nazionale (art. 117 TUIR) o per il consolidato fiscale mondiale (art. 130 TUIR);
- la società trasparente sia assoggettata a procedure concorsuali di cui all'art.101, comma 5 TUIR³.

Esercizio dell'opzione per la trasparenza e durata.

L'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale deve avvenire secondo le modalità che verranno indicate in un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, ma che comunque prevedono che:

- a) ciascuna società partecipante comunichi la sua opzione alla società trasparente, attraverso apposita raccomandata A.R.;
- b) successivamente, la società trasparente trasmetta la sua opzione, unitamente a quelle delle partecipanti, alla Agenzia delle Entrate.

³ Ai fini del comma 5 dell'art. 101 del TUIR le procedure concorsuali sono:

- Fallimento;
- Liquidazione coatta Amministrativa;
- Concordato Preventivo;
- Amministrazione Straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Solo con l'invio da parte della società trasparente, l'opzione avrà efficacia piena. Essa è irrevocabile per tre periodi d'imposta, deve essere trasmessa entro la scadenza del primo di essi ed è rinnovabile per ugual periodo e negli stessi termini.

Cessazione dell'efficacia dell'opzione.

Nel caso vengano meno i requisiti per il beneficio della trasparenza, l'efficacia cessa dall'inizio del periodo d'imposta della società trasparente in corso al momento dell'evento.

Casi particolari:

La liquidazione della società trasparente non fa venir meno il beneficio, tuttavia, in deroga al principio generale, i redditi (o le perdite) imputati durante il periodo di liquidazione sono considerati definitivi a prescindere dalla durata della liquidazione.

In caso di trasformazione eterogenea (fuori campo IRE) o di sottoposizione a procedura concorsuale (come definita in nota 3), l'opzione cessa la sua efficacia dal periodo d'imposta avente inizio, rispettivamente, dalla data di efficacia della trasformazione e di dichiarazione di apertura della procedura.

Nel caso di fusione o scissione, salvo che tutti i soggetti interessati non confermino l'opzione per la trasparenza (sempre che ovviamente vi siano i requisiti di legge), essa cessa la sua efficacia dal periodo d'imposta nel quale tali operazioni esplicano i loro effetti fiscali.

La norma stabilisce infine che gli effetti dell'opzione non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata, qualora i nuovi soci abbiano i requisiti previsti.

C'è da precisare che in caso di cessione di una partecipazione in società trasparente, il cedente ha l'obbligo di comunicare l'avvenuto esercizio dell'opzione al cessionario. Analogo obbligo, in capo alla società trasparente, sussiste nel caso di aumento di capitale con ingresso di nuovi soci.

In tutti i casi di cessazione dal beneficio, la società trasparente, entro i successivi trenta giorni dall'evento, è tenuta a comunicare tale circostanza all'agenzia delle Entrate.

Imputazione ai soci del reddito, delle ritenute e delle perdite.

L'imputazione del reddito avviene nel periodo d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società trasparente.

Il reddito è trasferito al socio indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso, in alternativa al normale regime che prevede il trasferimento al momento dell'incasso del dividendo con una parziale doppia tassazione.

Le ritenute operate a titolo di acconto, i crediti d'imposta e gli acconti versati dalla trasparente si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno.

Trattamento delle perdite

Le perdite fiscali della società trasparente, relative ai periodi d'imposta in cui è efficace l'opzione, sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della rispettiva quota di patrimonio netto contabile della società trasparente come risultante dal relativo bilancio di esercizio.

Il principio è quindi molto simile a quello previsto per i soci accomandanti di società in accomandita semplice, ma con una differenza significativa, in quanto in quel caso la perdita non beneficiata dal socio accomandante va a vantaggio del socio accomandatario.

Nel caso della trasparenza invece, se le perdite fiscali eccedono il limite del patrimonio netto di riferimento, esse andranno in diminuzione del reddito della società trasparente, per i periodi d'imposta successivi nei limiti temporali previsti dal TUIR.

Stesso discorso vale per le perdite fiscali riportabili da periodi d'imposta precedenti all'opzione, che possono essere utilizzate unicamente a compensazione dei redditi prodotti dalla società trasparente.

Rideterminazione del reddito imponibile oggetto di imputazione.

C'è da tenere presente che il reddito (o la perdita) proveniente dalla società trasparente non viene attribuito *tout court* alle partecipanti, ma deve formare oggetto di una particolare verifica (prova di resistenza), finalizzata ad impedire eventuali duplicazioni di deduzioni.

Occorre in sostanza verificare se al reddito (o alla perdita) trasferito dalla trasparente abbiano contribuito variazioni di imponibile in diminuzione, derivanti da costi dedotti nel periodo d'imposta trasparente, ma accantonati e recuperati a tassazione in precedenza e per effetto dei quali, negli stessi esercizi ante trasparenza:

- (i) la trasparente abbia realizzato perdite civilistiche;
- (ii) la partecipante abbia conseguentemente svalutato fiscalmente la propria partecipazione.

Quindi il meccanismo correttivo si applica solo se vi siano state svalutazioni della partecipazione nella società trasparente, dedotte nei dieci esercizi antecedenti a quello dal quale ha effetto la tassazione per trasparenza, determinatesi per perdite generate da rettifiche di valore e accantonamenti a fondi fiscalmente non riconosciuti.

Nel dettaglio ciascun socio dovrà rideterminare il reddito imponibile oggetto di imputazione rettificando i valori patrimoniali della società partecipata fino a concorrenza delle svalutazioni in specie, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione

Ciò comporterà, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che optano per la trasparenza dal 2004, la necessità di verificare la natura delle svalutazioni dedotte negli anni dal 1994 al 2003.

Gli obblighi di riallineamento ovviamente cessano qualora la trasparente sia venduta a terzi, mentre permane qualora si proceda ad una vendita infragruppo. In tal caso l'obbligo si trasferisce sulla società cessionaria.

Dividendi

In considerazione della tassazione per imputazione, le riserve e gli utili formati durante la trasparenza e distribuiti, non sono tassati in capo ai soci.

Ciò, sia nel caso che la distribuzione avvenga dopo la trasparenza (ma a favore degli stessi soci), sia che avvenga a favore di soci diversi (sempre che in regola con i requisiti di legge).

In proposito, la norma stabilisce le seguenti "presunzioni":

- una presunzione relativa, in base alla quale si considerano distribuiti prioritariamente gli utili imputati ai soci per trasparenza, ma al riguardo, l'assemblea dei soci può stabilire una diversa priorità;

- una presunzione assoluta in caso di copertura perdite: in tal caso si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci per trasparenza.

Ovviamente, restano ferme le disposizioni ordinarie del TUIR:

- a) nel caso di distribuzione di riserve di utili preesistenti al periodo di trasparenza o di riserve “di capitale”;
- b) nel caso di distribuzione di riserve o di utili determinatisi per effetto di accantonamenti fuori bilancio (art.109 comma 4 lett.b) TUIR).

Valori fiscali della trasparente.

Il costo fiscale delle partecipazioni nelle società trasparenti è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci ed è altresì diminuito degli utili distribuiti ai soci fino a concorrenza dei redditi imputati.

Si precisa che in caso di cessione di una partecipazione nella società trasparente, il cedente deve comunicare al cessionario l'ammontare dei redditi ad esso già imputati e gli utili, ancora presenti nel patrimonio netto della trasparente, che in caso di distribuzione, riducono il valore fiscale della partecipazione.

Acconti e primo esercizio di efficacia.

Nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla trasparente.

Per la determinazione degli obblighi di acconto nel caso venga meno l'efficacia dell'opzione, si applicano le stesse disposizioni previste per il consolidato nazionale.

Infatti per il periodo d'imposta in cui si verifica tale effetto, ciascun socio deve integrare quanto versato a titolo di acconto, se il versamento effettuato è inferiore a quello dovuto. Analogamente la società trasparente deve effettuare il versamento di quanto dovuto.

I versamenti non eseguiti in tutto o in parte devono essere effettuati entro i termini ordinari ovvero, se questi ultimi sono già scaduti, devono essere effettuati entro trenta giorni dalla data di decadenza dall'opzione.

I soci possono attribuire in tutto o in parte i versamenti effettuati alla società partecipata, secondo le modalità previste per la cessione delle eccedenze d'imposta nell'ambito del gruppo⁴. Nel caso, infine, di mancato rinnovo dell'opzione, gli obblighi di acconto si determinano senza considerare gli effetti dell'opzione sia per la società partecipata, sia per i soci.

Responsabilità fiscale

La norma prevede la responsabilità solidale della società trasparente con ciascun socio per le imposte, le sanzioni e gli interessi conseguenti al reddito imputato per trasparenza, mentre non è prevista una responsabilità solidale fra i soci.

La responsabilità solidale non sussiste nel caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del socio del reddito imputato dalla società trasparente e nel caso di omesso o parziale versamento dell'imposta da parte dei soci.

Per gli avvisi di accertamento relativi agli esercizi di applicazione della trasparenza si applicano le disposizioni dell'art. 40, comma 2, D.P.R. 600/1973, riguardanti le procedure di rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società di persone commerciali. In particolare, in caso di accertamento di maggiori redditi l'Ufficio procede con un unico atto.

Sull'argomento la Cassazione ha affermato che al fine di non violare il diritto di difesa dei soci la rettifica del reddito deve risultare da distinti avvisi diretti ai singoli soci.

Opzioni per la trasparenza fiscale delle società a “ristretta base proprietaria”.

L'opzione per la trasparenza fiscale può essere esercitata, con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, dalle società a responsabilità limitata con le seguenti caratteristiche:

- volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore;
- presenza di una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 (o 20 nel caso di società cooperative).

⁴ Art. 34 – ter del D.P.R. n. 602/1973.

L'opzione non può essere esercitata, o se esercitata perde di efficacia, nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione "esente" con i requisiti dell'art. 87 del TUIR⁵.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 07 giugno 2004

Dr. Marco Fiorentino

Dr. Alessandro Golia

⁵ Ossia con i requisiti per l'applicazione della Participation Exemption.