







NR 02

Circolare di aggiornamento

Data 03/2017 IL REGIME DI TRASPARENZA FISCALE PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI

Estratto

In sintesi, le principali caratteristiche del regime di trasparenza per le società di capitali sono:

- La tassazione degli utili (e delle perdite) conseguiti dalle società di capitali possono essere imputati direttamente ai soci (che possono essere a loro volta solo società di capitali o solo persone fisiche);
- Tale opzione deve essere esercitata entro il termine per la dichiarazione dei redditi (30 settembre) di ogni anno per il triennio che comprende l'anno in corso ed i due successivi;
- Deve essere voluto da tutti i soci;
- Condizioni per l'adozione del regime:
 - o Le società di capitali soci della società trasparente devono avere una partecipazione con diritto di voto;
 - o Devono detenere una partecipazione agli utili tra il 10 e il 50%;
- I soci persone fisiche:
 - o Non possono essere più di 10 (20 per le cooperative);
 - o I ricavi non siano uperiori al limite previsto per l'applicazione degli studi di settore;
 - o Nessuna percentuale minima della partecipazione agli utili

Premessa

Con l'approvazione del provvedimento del 4 agosto 2004 è stata introdotta l'opzione di aderire al modello di regime di trasparenza fiscale che permette ai soci delle società di capitali di tassare in capo a loro gli utili derivanti della società.

Optando per tale regime si evita la tassazione IRES al fine di assoggettare "per trasparenza" la tassazione degli utili di esercizio ai soci in proporzione alla quota di partecipazione, indipendentemente dalla effettiva percezione.

La presente è volta a valutare se questa modalità di regime sia più o meno conveniente in alcuni casi.

La trasparenza fiscale è disciplinata dagli artt. 115 e 116 del TUIR che corrisponde rispettivamente alla grande ed alla piccola trasparenza fiscale. La grande trasparenza è riferita alla trasparenza fiscale di una società di capitali partecipata da altre società di capitali, la piccola trasparenza invece è riferita alle srl a ristretta base azionaria partecipate da persone fisiche.

L'IRAP continuerà ad essere dovuta dalla società.

Il regime di trasparenze fiscale riconosciuto alle società di capitali consente di evitare la doppia imposizione fiscale Ires-Irpef.

Al pari delle società di persone, il reddito sarà tassato in capo ai soci indipendentemente dall'effettiva percezione.

Requisiti per accedere al regime

I soci partecipanti alla società possono essere sia altre società di capitali o soci persone fisiche.









Nel primo caso, una società di capitali che partecipa in una società di capitali, rientra nella fattispecie disciplinato dall'art. 115 del TUIR e prevede che:

- Possono esercitare l'opzione di trasparenza solo le società di capitali che sono a loro volta partecipate da altre società di capitali;
- Ciascuno dei soci deve avere un percentuale di diritto di voto esercitabile nelle assemblee;
- I soci devono detenere una partecipazione agli utili non inferiore al 10 percento e non superiore al 50 per cento;
- I requisiti appena esposti devono sussistere ininterrottamente dal primo giorno del periodo d'imposta in cui la partecipata esercita l'opzione fino al termine del periodo di opzione.

Nel caso in cui i soci della società di capitali siano persone fisiche, l'art. 116 del TUIR prevede che:

- Il numero di soci non deve essere superiore a 10 (20 per le cooperative);
- L'ammontare dei ricavi non sia superiore al limite previsto per l'applicazione degli studi di settore (7,5 milioni di euro). Per il calcolo della soglia, vanno considerati i ricavi risultanti dalla dichiarazione dei redditi (anche a seguito di adeguamento a studi di settore, parametri) relativa al periodo d'imposta precedente a quello dell'opzione per la trasparenza; non rilevano eventuali accertamenti successivi dell'Amministrazione finanziaria. Tale limite vale anche per le Srl che non hanno studio di settore o in presenza di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi stessi;
- Non essendo prevista alcuna percentuale minima o massima di partecipazione del socio alla società l'opzione può essere esercitata anche da una srl uni personale.

Indipendentemente che sia applicato l'art. 115 o l'art. 116 per aderire al regime è necessario inoltre che:

- I soci non fruiscono della riduzione dell'aliquota IRES;
- Se i soci sono non residenti, l'opzione può essere comunque esercitata a condizione che per gli utili distribuiti dalla società partecipata non vi sia l'obbligo della ritenuta alla fonte, ovvero quest'ultima sia integralmente rimborsabile;
- La società partecipata non deve aver esercitato l'opzione per il consolidato nazionale o per il consolidato mondiale;
- La società partecipata non deve aver emesso strumenti finanziari di cui all'art. 2346 ultimo comma (strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il diritto di voto in assemblea generale);
- La società partecipata non deve essere assoggettata a procedure concorsuali di cui all'art. 101 comma 5 del TUIR;
- Raccogliere il consenso di tutti i soci.

Alcuni eventi societari potrebbero far decadere l'efficacia dell'opzione, quali:

- La trasformazione della partecipata in altra società non avente forma giuridica di Srl (o società cooperativa, purchè costituite in entrambi i casi da sole persone fisiche);
- Trasferimento all'estero della residenza della società partecipata;
- Fusione e scissione della partecipata (tranne nel caso in cui l'opzione venga confermata dai soggetti interessati).
- La messa in liquidazione della società trasparente non comporta la decadenza dalla trasparenza, in tale caso, i redditi/perdite dei periodi intermedi divengono definitivi e non sono soggetti a conguaglio al termine della liquidazione.









Modalità e termini per l'adesione

L'opzione per aderire al predetto regime deve essere presentata entro il termine per la dichiarazione dei redditi (30 settembre) di ogni anno per il triennio che comprende l'anno in corso ed i due successivi. Ad esempio l'opzione di adesione al modello inviata il 29 settembre del 2017 è valida per il triennio 2017 – 2019.

I soci dovranno comunicare la loro volontà di aderire al regime alla società tramite raccomandata con ricevuta di ritorno (risoluzione 11 dicembre 2007, n. 361) - l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la comunicazione per il rinnovo dell'opzione va effettuata tassativamente mediante raccomandata con ricevuta di ritorno e non con raccomandata "a mano" (risoluzione 17 luglio 2009, n. 185/E). La mancata comunicazione anche di un solo socio rende inefficace l'opzione per il regime in esame. L'unico caso in cui tale comunicazione non è obbligatoria, è quello della Srl unipersonale, in quanto "nelle società ad unico socio essendo evidente la coincidenza della volontà dell'unico socio con quella della società, viene meno l'esigenza di trasparenza sottesa a tale procedura".

La società, dopo aver raccolto il consenso di tutti i soci, ha l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate una comunicazione, il cui modello è stato approvato con provvedimento 4 agosto 2004 (G.U. 20/08/2004, n. 195), entro il termine del 30 settembre¹.

Passaggio da un regime all'altro durante il primo anno di applicazione

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

Il primo anno di efficacia dell'opzione, la società è tenuta al versamento dell'acconto Ires, utilizzando il metodo storico o previsionale. Se la società si avvale del metodo storico, utilizzerà gli importi indicati nel modello Unico relativo al periodo d'imposta precedente a quello in cui è iniziato il regime di trasparenza; se, invece, la società decide di adottare il sistema previsionale, dovrà stimare l'imposta dovuta come se l'adesione al regime non si fosse verificata. Anche i soci devono determinare l'acconto Irpef, utilizzando a scelta il metodo storico o previsionale, con la differenza che, nel caso in cui optino per il sistema previsionale, possono tenere in considerazione gli effetti derivanti dal regime adottato, come le presunte perdite che saranno loro imputate dalla società.

Quanto versato dalla società in termini di acconto potrà successivamente essere utilizzato in compensazione dai soci per il versamento dell'Irpef dovuta sul reddito a loro imputato per trasparenza.

Le ritenute e i crediti d'imposta devono essere obbligatoriamente imputati ai soci, in base alla percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputate dalle proprie imposte personali.

¹ Con la modifica apportata dall'art. 16, D.Lgs n. 175/2014 all'art. 115, comma 4, Tuir, è stata semplificata la modalità di adesione alla trasparenza fiscale da parte della società partecipata, prevedendo che l'opzione sia comunicata in sede di presentazione della dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (quadro OP).









La società trasparente, tuttavia, nel periodo d'imposta in cui sorge il diritto al credito d'imposta, può utilizzarlo a riduzione dei propri debiti tributari e contributivi e determinare così liberamente la quota di credito da trasferire ai soci.

Durante il secondo o terzo anno di efficacia dell'opzione la società non deve più versare nessun acconto Ires; i soci, invece, tenuti al versamento dell'acconto, hanno la possibilità di calcolarlo con il metodo storico o previsionale, tenendo conto del regime di trasparenza adottato.

Quando la società, terminato il triennio di validità del regime, decide di non effettuare il rinnovo, qualora si opti per il criterio storico, sia la società partecipata che i soci devono calcolare gli acconti sulla base di una imposta "virtuale", ossia assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione. In sostanza:

- la società deve commisurare l'acconto sull'imposta corrispondente al reddito prodotto nel periodo precedente imputato per trasparenza ai soci;
- i soci determinano l'acconto sulla base dell'imposta corrispondente al reddito dichiarato nel periodo precedente, al netto di quello agli stessi imputato per trasparenza dalla società.

L'acconto Ires pertanto è dovuto salvo il caso in cui la società decida di rinnovare l'opzione alla trasparenza fiscale e sia munita dell'adesione di tutti i soci prima del termine per il versamento degli acconti. Se la scelta per il rinnovo dell'opzione avviene in un momento successivo, rispetto a quello del versamento del seconda o unica rata di acconto, le eccedenze versate dai soci possono essere imputate in capo alla società, che al contrario, non aveva versato alcunché a titolo di acconto Ires. I soci devono indicare gli acconti trasferiti alla società in sede di dichiarazione dei redditi, nel rigo RN38 (secondo le istruzioni relative al Modello Unico PF 2010), in corrispondenza della colonna 3.

Vantaggi e svantaggi

Vantaggi

- Se i soci hanno un'aliquota marginale inferiore a quella dell'IRES (oggi al 27,5%);
- Si evita la doppia imposizione del dividendo in sede di distribuzione;
- Si migliorano gli indici reddituali e quindi le analisi finanziarie (non sono accantonate in bilancio le imposte, quindi l'utile risulta formalmente più elevato;
- È vantaggioso quanto l'utile di bilancio non è troppo distante dall'utile fiscale, cioè quando la società non presenta rilevanti costi indeducibili. In questo modo l'utile fiscale e quello effettivamente distribuito sono abbastanza vicini tra loro. In tal caso si ottiene anche il vantaggio di non avere una parziale duplicazione di imposizione IRES+IRPEF;
- Eliminando dal bilancio la tassazione IRES sarà rappresentato un utile maggiore in bilancio, in quanto la tassazione è per la maggior parte "spostata" dalla società ai soci.

Svantaggi

- Dato che sono i singoli soci a versare le imposte in luogo della società anche senza aver ricevuto alcun dividendo, è necessario pianificare con attenzione le risorse finanziarie necessarie per tali esborsi;
- I soci diventano illimitatamente responsabili in solido tra di loro e con la società (senza opzione solo la società è responsabile per le imposte da questa dovute). Il regime deve quindi essere sconsigliato se esistono rischi fiscali in capo alla società o se non esiste perfetta sintonia tra i soci. Tuttavia è









necessario tener conto della prassi adottata dall'AGE laddove il risultato di eventuali accertamenti viene comunque addebitato ai soci (ristretta base azionaria);

- Problemi nel passaggio da un regime all'altro (riserve, perdite pregresse e acconti d'imposta);
- Le perdite conseguite dalla partecipata, nel periodo trasparente, sono imputate pro quota ai soci. Vanno scomputate dal reddito prodotto dai soci stessi prioritariamente rispetto a quelle riportate dai medesimi da precedenti esercizi (circolare n. 49/E/2004). L'eventuale eccedenza di perdite che non trova capienza nel reddito prodotto, può essere riportata dal socio con le regole previste dell'art. 8, Tuir.
- Considerare attentamente l'IRAP, in gran parte indeducibile, pertanto tutte le società che presentano elevati costi indeducibili ai fini IRAP come personale dipendente ed oneri finanziari, raramente avranno convenienza ad utilizzare il regime di trasparenza.

Esempio

utile lordo	10.000
IRES	2.750
utile netto	7.250

regime ordinario - distribuzione utili ai soci							
		IRPEF 23%	IRES	totale	%		
socio persona fisica	qualificata	829	2.750	3.579	35,8%		
	non qualificata	1.885	2.750	4.635	46,4%		
socio srl	qualificata	991	2.750	3.741	37,4%		
	non qualificata	1.885	2.750	4.635	46,4%		

trasparenza fi		
utili distribuiti	10.000	
tasse sul socio persona fisica	IRPEF (aliquota 23%)	2.300
tasse sul socio srl	IRES	2.750

Aspetti contabili

L'Oic 25 revisionato prevede che la società che aderisce al regime di trasparenza fiscale, durante la redazione del bilancio, iscriva comunque nel CE l'importo che deriva dal calcola dell'IRES ma il corrispondente debito dovrà essere rilevato nei confronti dei soci, anziché nei confronti dell'Erario.

I soci sono inoltre autonomi nella scelta del soggetto che deve sopportare l'onere fiscale. Esso può essere imputato:

alla società trasparente ed in tal caso rimane il debito precedentemente rilevato nei confronti di soci, oppure il debito viene imputato direttamente ai soci tramite un azzeramento dell'onere fiscale a carico della società tramite rilevazione di un provento da adesione al regime di trasparenza.

I prelievi dei soci

Una questione su cui è necessario approfondire è la possibilità di poter prelevare degli acconti sugli utili, anche prima dell'approvazione del bilancio, come previsto per le società di persona e quindi non essendo considerati come redditi di lavoro (amministratori) ma come redditi di capitale, non si dovranno neppure pagare i contributi INPS.









A tal riguardo però non è stata trovata documentazione e fonti legislative che confermano o vietano questa modalità di prelievo utili in c/acconti.

Le uniche fonti giuridiche che trattano i prelievi dei soci sono contenute nell'art. XXXX c.c. che riguarda le società di capitali in regime ordinario non possano eseguire distribuzione di utili se non al momento dell'approvazione del bilancio d'esercizio.