

Regime della trasparenza fiscale e scomputo dei crediti sulle ritenute subite

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 10 Dicembre 2011

Il regime della trasparenza fiscale scomputa i crediti relativi alle ritenute subite, a seconda dei casi, in capo ai soci o alla società stessa. Proponiamo un'analisi del regime della trasparenza fiscale, con particolare attenzione alla trasparenza nelle società di capitali ed alla S.R.L. a ristretta base proprietaria.

La tassazione per trasparenza - Premessa

La tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali è stata introdotta nell'ordinamento tributario dall'articolo 4, comma 1, lettera h, della legge 7 aprile 2003, n. 80. Il Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 emanato a seguito della legge, recita:



Articolo 115 - Opzione per la trasparenza fiscale.

1. Esercitando l'opzione di cui al comma 4, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), al cui capitale sociale partecipano esclusivamente soggetti di cui allo stesso articolo 73, comma 1, lettera a), ciascuno con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'articolo 2346 del codice civile, e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento, è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Ai soli fini dell'ammissione al regime di cui al presente articolo, nella percentuale di partecipazione agli utili di cui al periodo precedente non si considerano le azioni prive del predetto diritto di voto e la quota di utili delle azioni di cui all'articolo 2350, secondo comma, primo periodo, del codice civile, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime. I requisiti di cui al primo periodo devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione. L'esercizio dell'opzione non e' consentito nel caso in cui: a) i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società; b) la società partecipata eserciti l'opzione di cui agli articoli 117 e 130. ...

Articolo 116 - Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria.

1. L'opzione di cui all'articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa. 2. Si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 115 e quelle del primo e terzo periodo del comma 3 dell'articolo 8. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, concorrono a formare il reddito imponibile nella misura indicata, rispettivamente, nell'articolo 58, comma 2, e nell'articolo 59.

In base al dettato normativo, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115, è possibile per le società di capitali che sono partecipate, esclusivamente, da altre società di capitali, le quali possiedono una partecipazione in assemblea ed agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50%, mentre l'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria di cui all'articolo 116 è, invece, attuabile da S.r.l., il cui volume di ricavi non superi le soglie di applicazione degli studi di settore ed i suoi soci siano unicamente persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperative. Tale regime sulla trasparenza fiscale, è uno strumento opzionale facoltativo, che consente di evitare il fenomeno della doppia imposizione Ires in capo alle società ed Irpef in capo alle persone fisiche, a seguito dell'abolizione del meccanismo del credito d'imposta. Infatti, laddove una società di capitali realizza un utile, questo viene dapprima inciso dall'Ires nella misura del 27,5%, mentre

in seguito, quando distribuito, viene tassato in capo ai soci tramite:

- ritenuta a titolo d'imposta sostitutiva Irpef del 20%, se la partecipazione è non qualificata;
- inclusione nel reddito complessivo Irpef per il 49,72% se la partecipazione è qualificata.
- inclusione nel reddito d'impresa Ires per un ammontare pari al 5%, indipendentemente dal fatto che la partecipazione sia qualificata o meno, nel caso di società di capitali.

In questo modo si verifica una doppia imposizione, evitabile attraverso l'adozione della trasparenza delle società di capitali, che si comportano fiscalmente come le società di persone, distribuendo il reddito ai soci, che tassano anche se e non l'hanno percepito.

La trasparenza fiscale tra società di capitali

Al fine di poter aderire al regime in esame, è necessario che sia il soggetto che imputa il reddito imponibile per trasparenza (partecipata), sia tutti i soci (partecipanti) residenti nel territorio dello Stato siano soggetti ex art. 73, c. 1, lett. a, del Tuir, vale a dire:

- società per azioni
- società in accomandita per azioni
- società a responsabilità limitata
- società cooperative
- società di mutua assicurazione

L'opzione per la trasparenza fiscale può essere esercitata, in qualità di soci, anche dai soggetti non residenti nel territorio dello Stato. Tale opzione può essere esercitata a condizione che per gli utili distribuiti dalla società partecipata non vi sia obbligo di ritenuta fiscale ovvero la ritenuta, se applicata, sia suscettibile di integrale rimborso. **Il socio, per poter accedere al regime della trasparenza fiscale, deve possedere:**

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

Nella tassazione per trasparenza, tutta la compagine sociale deve aderire a tale regime, secondo il principio "all in, all out", e deve possedere, contestualmente, tutti i requisiti previsti dalla norma a partire dal primo giorno del periodo d'imposta della società partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione. Il reddito imponibile della società partecipata è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, secondo le disposizioni contenute nell'articolo 115, commi 1 e 3, del Tuir e nell'articolo 7 del d.m. 23 aprile 2004, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La società partecipata, dunque, non assolve l'Ires sul reddito

prodotto perché questo viene imputato per trasparenza ai singoli soci partecipanti, per la loro quota percentuale di partecipazione. E' tenuta, comunque, alla presentazione della dichiarazione dei redditi senza liquidazione dell'imposta e presenta il Modello Unico Società di Capitali compilando l'apposito quadro. Gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione per la trasparenza in caso di distribuzione, non concorrono a formare il reddito dei soci. La disposizione in esame, va collegata alle regole prescritte dall'articolo 115, comma 12, del Tuir, il quale prevede che, per le partecipazioni in società di capitali residenti, 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. Riguardo le perdite fiscali della società trasparente, quelle realizzate in periodi d'imposta antecedenti ai periodi di opzione, sono computate in diminuzione dal proprio reddito, nei limiti previsti dall'articolo 84 del T.U.I.R., mentre, l'eventuale differenza positiva è imputata per trasparenza ai soci dalla società partecipata. Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono, invece, imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione alle perdite di esercizio. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza, infine, non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate.

La trasparenza delle S.r.l. a ristretta base proprietaria

Ai sensi dell'articolo 116 del T.U.I.R. l'opzione per la trasparenza fiscale può essere esercitata anche da società a responsabilità limitata partecipate esclusivamente da soci persone fisiche in numero non superiore a dieci o a venti nel caso di società cooperative. Le disposizioni applicabili sono, le medesime che disciplinano il regime della trasparenza previsto per la generalità delle società di capitali. La società partecipata a ristretta base proprietaria che sceglie di optare per la tassazione per trasparenza, mediante opzione congiunta con i soci, deve essere:

1. una S.r.l., anche unipersonale, di cui agli articoli 2462 e seguenti del codice civile, o una società cooperativa, ex articoli 2511 e seguenti del codice civile;
2. con volume di ricavi che non superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore.

I soci partecipanti alle società a ristretta base proprietaria, diversamente da quelli previsti dall'art. 115 del T.U.I.R., devono essere, quindi, persone fisiche residenti, anche se esercenti attività di impresa o non residenti purché la partecipazione sia riferibile ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in numero inferiore od uguale a 10 oppure a 20 nel caso di società cooperative¹.

Lo scomputo delle ritenute d'acconto

Risoluzione del 03/10/2011 n. 99 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Tramite un interpello ex articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 proposto da un contribuente, la Direzione Centrale Normativa ha emanato una risoluzione in tema di ritenute a titolo di acconto subite dalla società che devono essere scomputate dall'imposta dovuta dai soci secondo le regole della trasparenza. L'articolo 115, comma 3, del Tuir, dispone, a riguardo, che

“Le ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi di tale società, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno”.

La circolare del 22 novembre 2004, n. 49, al punto 2.11., ha chiarito che

“... le ritenute d'acconto subite dalla partecipata ed i “relativi” crediti d'imposta..., devono essere obbligatoriamente imputati ai soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte”.

L'interpello proposto dal contribuente chiedeva se, una volta esercitata l'opzione per trasparenza, la società potesse in ogni caso trattenere il credito maturato per effetto delle ritenute subite e utilizzarlo in compensazione dei propri oneri tributari e contributivi. La risoluzione afferma che mentre per i soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir, l'imputazione del reddito direttamente in capo ai soci costituisce il regime naturale di tassazione, diversamente, nonostante il regime di tassazione per trasparenza sia strutturato in maniera analoga a quello previsto per le società di persone, l'imputazione del reddito direttamente in capo ai soci costituisce il risultato di una mera scelta opzionale, poiché il regime naturale della società a responsabilità limitata prevede la tassazione in capo alla medesima. Ne consegue, quindi, che la riattribuzione delle ritenute in capo alla società che ha optato per il regime della trasparenza, avrebbe l'effetto di ricondurre (anche se solo limitatamente alle ritenute) il soggetto “trasparente” all'ordinaria modalità di tassazione Ires, in evidente contraddizione con la scelta operata. Il credito di imposta formatosi per effetto della ritenuta e non compensato, può, comunque, essere recuperato attraverso la richiesta di rimborso da parte dei soci. 7 dicembre 2011 Cosimo Turrisi **NOTE**

1 Il possesso di partecipazioni con i requisiti della *pex* (*participation exemption*) non è più causa di preclusione per l'accesso al regime della trasparenza fiscale per le società a responsabilità limitata, partecipate esclusivamente da soci persone fisiche (piccola trasparenza). Infatti i dividendi, percepiti ai sensi dell'articolo 89 del Tuir, e le plusvalenze che derivano da partecipazioni che beneficiano della *participation exemption*, di cui all'articolo 87 del Testo unico, concorrono alla formazione del reddito della

partecipata nella misura prevista per i soggetti Irpef, ai sensi dell'articolo 58, comma 2, e dell'articolo 59 del Tuir.