
Trasparenza fiscale: consigli utili per la scelta del regime e fac-simili di comunicazioni

di [Celeste Vivenzi](#)

Pubblicato il 29 Dicembre 2014

Spiegazione con esempi pratici per valutare la convenienza dell'opzione della trasparenza fiscale, con fac-simili di comunicazioni.

Trasparenza fiscale - Premessa normativa

La legge delega di riforma del sistema fiscale (L. n. 80/2003 art. 4 c. 1 lett. h) ha introdotto una modalità facoltativa di tassazione del reddito delle società di capitali impostata sul modello attualmente previsto per le società di persone.

La disciplina di questo nuovo istituto opzionale è prevista dagli art. 115 e 116 del TUIR:

- l'art. 115 reca la disciplina della trasparenza fiscale delle società di capitale interamente partecipate da altre società di capitale;
- l'art. 116 prevede l'ulteriore possibilità di esercizio dell'opzione nel caso di S.r.l. interamente partecipata da persone fisiche.

Regole generali del regime di trasparenza fiscale

L'opzione per il regime di trasparenza fiscale può essere esercitata solo nei seguenti contesti:

- **Società di capitali** residenti, interamente partecipate da altre società di capitali residenti, ciascuna con una percentuale di partecipazione agli utili e di diritti di voto esercitabili nell'assemblea generale, di cui all'art. 2346 c.c., non inferiore al 10% e non superiore al 50%; tali percentuali devono sussistere con riguardo alla partecipazione detenuta direttamente: non rientra, quindi, nel regime di trasparenza la società di capitali partecipata mediante interposizione;

- **Società a responsabilità limitata** con ricavi non superiori alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore (ossia 5.164.569 euro) e con un numero di soci, tutte persone fisiche, non superiore a 10, elevato a 20 nel caso di società cooperativa (per le Srl e lo Coop non ha rilievo la percentuale di partecipazione al capitale sociale).

N.B.

Le srl neo-costituite possono optare per il regime di trasparenza fiscale dal primo esercizio senza verificare il limite dei ricavi ; nel secondo esercizio di attività occorre invece effettuare il ragguglio ad anno dei ricavi derivanti dal primo esercizio di attività con il limite previsto dalla norma.

Per il calcolo del limite dei ricavi pari a euro 5.164.569 devono essere esclusi i ricavi finanziari (come cessioni obbligazioni, plusvalenze...) e deve essere incluso l'eventuale adeguamento agli studi di settore.

Esercizio dell'opzione e del rinnovo

L'opzione va esercitata sia dalla partecipata sia dalle partecipanti.

I soci non devono, però, presentare alcuna comunicazione all'agenzia delle entrate, ma esprimono l'opzione mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, da inviare alla partecipata; sarà quest'ultima a trasmettere l'opzione all'agenzia delle Entrate entro il primo dei tre periodi di imposta in cui l'opzione è efficace.

La società deve trasmettere l'opzione solo dopo che tutti i soci hanno inviato la raccomandata A/R alla società con cui dichiarano l'adesione al regime pena l'invalidità dell'opzione (RM 142-2007).



Non sono ammesse raccomandate a mano e, nel caso di srl unipersonale, l'opzione ha efficacia anche in assenza della suddetta raccomandata (RM 361-2007).

L'orientamento dell'Agenzia delle entrate trova pertanto fondamento nella ratio della normativa che si propone di mettere la società partecipata nella condizione di conoscere la volontà dei soci di optare per il regime della trasparenza fiscale.

Comunicazione della Perdita di efficacia

Nel caso in cui vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia del regime di trasparenza fiscale cessa dall'inizio dell'esercizio in corso della società partecipata; la perdita di efficacia va comunicata all'agenzia delle Entrate entro 30 giorni.

In particolare si ha perdita d'efficacia dell'opzione quando:

- i Ricavi dell'anno precedente eccedono il limite di euro 5.164.569 (fuoriuscita dal periodo successivo e causa che non necessita di comunicazione ai sensi della circolare CM. 49-2004);
- la Compagine sociale diviene maggiore di 10 o di 20 soci nel caso di Cooperativa ovvero se non è più costituita solo da persone fisiche (nei presenti casi la comunicazione deve essere effettuata entro 30 giorni dall'ingresso del nuovo socio barrando la casella perdita efficacia e la decadenza è dal medesimo periodo).

In nessun caso il mero mutamento della compagine sociale della società partecipata costituisce presupposto per l'inefficacia dell'opzione, se in dipendenza di esso non insorge una delle cause di esclusione sopra riepilogate; tali variazioni richiedono soltanto alcuni adempimenti:

- in caso di cessione della partecipazione il socio cedente deve comunicare all'acquirente l'avvenuto esercizio dell'opzione;
- in presenza di aumento di capitale con ingresso di nuovi soci, la comunicazione è effettuata dalla società.

Responsabilità della Società e dei Soci

La società trasparente è responsabile in solido con i propri soci per quanto riguarda le imposte, le sanzioni e gli interessi relativi ai redditi imputati per trasparenza.

Tuttavia, questa regola non si applica in due casi:

1. quando il socio, dopo una corretta comunicazione da parte della società, ha omesso la dichiarazione del reddito di “partecipazione”;
2. quando il socio ha omesso il versamento delle imposte o lo ha eseguito in misura non corretta.

Il Regime della trasparenza e le Operazioni Straordinarie

In relazione alle operazioni straordinarie valgono le eguenti regole:

1. procedure concorsuali: l'opzione decade dall'inizio del periodo;
2. trasformazione in soggetto IRPEF: si decade dalla data di efficacia dell'operazione;
3. trasferimento di sede all'estero: si decade dall'inizio del periodo;
4. liquidazione volontaria: non comporta una causa ostativa all'accesso del regime e i redditi imputati si considerano in ogni caso definitivi;
5. fusione e scissione: l'opzione decade dalla data di efficacia dell'operazione, con la possibilità di rinnovo a cura del nuovo soggetto che risulta dall'operazione straordinaria.

La remissione in bonis della omessa o tardiva presentazione dell'opzione per la trasparenza fiscale

Il Decreto Legge n. 16-2012 ha previsto la possibilità di accedere ai regimi opzionali anche in caso di mancata presentazione della relativa comunicazione entro la scadenza del 31.12.2014. In sostanza si tratta di una specie di ravvedimento operoso che si perfeziona nel modo seguente:

- 1) il contribuente deve presentare, anche in ritardo, la comunicazione entro il termine della presentazione della prima dichiarazione fiscale utile;
- 2) occorre provvedere al versamento di una sanzione fissata in euro 258 con modello F24 senza possibilità di compensazione con altre imposte a credito utilizzando il codice tributo 8114;
- 3) le violazioni non siano già state oggetto di contestazione e non siano iniziate ispezioni, accessi o verifiche.

Esempio Pratico

Si ipotizzi che una srl intenda esercitare l'opzione (in scadenza al 31.12.2014) per la trasparenza fiscale con validità per il triennio 2014-2016.

Nel 2015 si accorge di non aver inviato entro il 31.12.2014 la Comunicazione all'Agenzia delle Entrate e/o le previste raccomandate ai Soci. Entro il termine del 30.09.2015 (scadenza del modello Unico) può presentare la Comunicazione tardiva e/o le raccomandate ai Soci versando la sanzione fissa di euro 258 per la remissione in bonis (sempre che non ci siano state contestazioni o accessi e verifiche).

Il confronto tra il regime ordinario di tassazione e il regime di trasparenza fiscale

Il regime di trasparenza presume che tutto l'utile fiscale si considera distribuito ai soci in base alle rispettive quote di partecipazione ed indipendentemente dal fatto che poi l'utile venga effettivamente distribuito ai soci o rimanga nella società (come previsto per le società di persone).

Il regime ordinario per le società di capitali prevede invece la tassazione ai fini IRPEF del 49,72% dell'utile effettivamente distribuito nel caso di partecipazione qualificata ovvero del 26 % nel caso di

partecipazione non qualificata.

Questo significa che il socio pagherà le imposte nell'esercizio di distribuzione effettiva degli utili (principio di cassa), ma anche che pagherà le imposte solamente sull'utile effettivamente percepito (utile civilistico di bilancio) e non su quello rilevante ai fini fiscali.

Quindi il vantaggio del regime trasparente permette di annullare la doppia imposizione sui dividendi ovvero di pagare sia il 27,50 a titolo di Ires da parte della società e sia la tassazione prevista per il socio in caso di distribuzione di utili.

Si ricorda che in entrambi i casi ovvero tassazione ordinaria e tassazione in trasparenza è sempre dovuta l'imposta IRAP.

ESEMPI PRATICI PARAGONE A PARITA' DI REDDITO

TASSAZIONE SRL NON TRASPARENTE CON DUE SOCI AL 50 %

UTILE LORDO EURO 50.000

IRES 27,50% EURO 13.750

UTILE NETTO EURO 36.250

DIVIDENDO DA DISTRIBUIRE AI SOCI

SOCIO 1 EURO 18.125

SOCIO 2 EURO 18.125

TASSAZIONE PREVISTA PER IL SOCIO

IMPONIBILE IRPEF 49.72% DI 18.125 EURO 8.962

IPEF SOCIO 23% EURO 2.061

IRPEF 2 SOCIO EURO 2.061

TOTALE IMPOSTE PAGATE (13.750+ 2.061+2.061) = EURO 17.872

TASSAZIONE SRL TRASPARENTE CON DUE SOCI AL 50 %

UTILE LORDO EURO 50.000

IRES 27,50% EURO 0

QUOTA DA ATTRIBUIRE AI SOCI EURO 25.000

DIVIDENDO DA DISTRIBUIRE AI SOCI

SOCIO 1 EURO 25.000

SOCIO 2 EURO 25.000

TASSAZIONE PREVISTA PER IL SOCIO

IMPONIBILE IRPEF EURO 25.000

IPEF SOCIO SECONDO TABELLA IRPEF EURO 6.150

IRPEF 2 SOCIO EURO 6.150

TOTALE IMPOSTE PAGATE (6.150X2) = EURO 12.300

Consigli utili ai fini della scelta del regime

Attraverso l'analisi del singolo caso è possibile calcolare la convenienza del regime della trasparenza fiscale rispetto alla tassazione ordinaria anche se, in via generale, si può sostenere quanto segue:

- il regime risulta conveniente in presenza di utili modesti e quando i soci non posseggono altri redditi importanti tali da determinare l'applicazione di aliquote IRPEF elevate
- il regime risulta conveniente se l'utile di bilancio non è troppo distante dall'utile fiscale ovvero quando la società non presenta rilevanti costi indeducibili;
- il regime di trasparenza, eliminando dal bilancio la tassazione IRES, rende possibile chiudere l'esercizio con un utile maggiore in bilancio con evidenti benefici al fine della richiesta di ipotetici affidamenti bancari;
- il regime non è conveniente invece per le società che sono abituate ad accantonare a riserva gli utili o a distribuirne solamente una minima parte ai soci.

ESEMPIO

Si ipotizzi un Utile civilistico di 60.000 euro e costi indeducibili per euro 40.000 e quindi un utile fiscale di euro 100.000.

In regime normale di tassazione la società deve pagare sempre il 27,50% di IRES su 100.000 euro ovvero 27.500 euro ma l'utile da distribuire ai soci è pari ad euro 32.500 (60mila – 27.500 = 32.500 euro).

I soci dovrebbero pertanto pagare le imposte personali sul 49,72% di euro 32.500 e quindi su un imponibile IRPEF di euro 16.250 ciascuno.

Nel caso di tassazione di srl in trasparenza invece, pur non avendo pagato IRES, il reddito da imputare ai soci sarebbe pari a euro 100.000 ovvero 50.000 euro /ciascuno rendendo meno appetibile la tassazione per trasparenza .

Facsimili

Modello per la Comunicazione da parte della Società al Socio

(non obbligatorio ma consigliabile)

DATI DELLA SRL

sede legale:

codice fiscale, partita IVA,.....

capitale sociale euro

Spett.le Socio Sig.

.....

.....

Raccomandata A/R

OGGETTO: opzione per il regime fiscale di trasparenza di cui all'art.116 del TUIR.

Preg.m Socio,in data 31.12.2014 scade il termine per esercitare l'opzione per il regime fiscale di trasparenza di cui all'art.116 del TUIR. Poiché è stato verificato che esistono i presupposti richiesti dalla norma e sono state già fornite ai soci le informazioni necessarie per verificare le eventuali implicazioni fiscali derivanti dal regime in oggetto, invitiamo a voler esprimere l'opzione mediante spedizione di una lettera raccomandata con avviso di ricevimento alla sede della società in tempo utile perché possano essere espletati gli adempimenti connessi.

Credendo di far cosa gradita, si allega alla presente un fac-simile di comunicazione che potrà essere utilizzato apponendo la firma in originale ed allegando, pur in assenza di esplicito obbligo di legge, una copia del documento di identità.

Allegati:

-?fac-simile per la manifestazione dell'opzione;

-?busta precompilata per la spedizione.

Luogo e data-----

Il Presidente del Consiglio di Amministrazione-----

Fac-simile per la risposta del socio (assolutamente obbligatoria)

DATI DEL SOCIO

.....

Raccomandata A/R

OGGETTO: opzione per il regime della trasparenza fiscale ex art.116 del TUIR.

Il sottoscritto, nato a il residente in

....., Via n., codice fiscale

in qualità di socio della società con sede in, Via, con la presente comunica:

- di voler optare

- di non voler optare

per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale previsto dall'art.116 del DPR 917/86 così come integrato dal decreto ministeriale 23 aprile 2004, per il triennio 2012-2014.

Allegati:

-copia del documento di identità

Luogo e data

Firma

23 dicembre 2014

Celeste Vivenzi