

Aspetti pratici della trasparenza fiscale

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 31 gennaio 2005

Esaminiamo alcuni aspetti pratici dell'istituto della trasparenza fiscale, avvalendoci anche del conforto di quanto espresso dall'Amministrazione Finanziaria

[CommercialistaTelematico ha pubblicato tantissimi interventi sulla trasparenza fiscale, VEDI ==>](#)

Premessa

In un mio precedente scritto, ho illustrato le linee principali dell'opzione per la tassazione per trasparenza del reddito IRE conseguito dalle società di capitali.

Esaminiamo adesso alcuni aspetti pratici dell'istituto, avvalendoci anche del conforto di quanto espresso dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 49/04.

Ambito soggettivo

Ai fini dell'accesso al regime di trasparenza fiscale, è necessario che i requisiti previsti dagli articoli 115 e 116 del Tuir sussistano fin dall'inizio del periodo d'imposta e permangano per l'intero periodo di validità dell'opzione. Pertanto, per esercitare l'opzione già a valere per l'anno 2004, occorre soddisfare i requisiti dall'1/01/2004.

Al fine dell'individuazione di eventuali profili di elusività, l'Amministrazione Finanziaria precisa, inoltre, che le operazioni societarie che comportano una modifica dei requisiti per esercitare l'opzione della trasparenza dovranno essere valutate singolarmente.

Sono ammessi alla trasparenza fiscale anche i consorzi che svolgono attività [commerciale](#), costituiti da imprenditori individuali sotto forma di Srl.

Le Srl nuove possono optare per il regime di trasparenza fiscale con il consenso dei loro soci persone fisiche, fin dal primo anno di esercizio dell'attività, a prescindere dall'ammontare dei ricavi che essa presume di realizzare. Nell'esercizio successivo la società verificherà se, sulla base dei ricavi effettivamente conseguiti, perderà il regime di trasparenza, qualora il limite di 5.164.569,00 euro, ragguagliato ad anno, sia stato superato. Pertanto, anche le Srl costituite nel 2004 potevano scegliere il regime di trasparenza per tale periodo d'imposta.

L'applicazione della trasparenza alle srl non richiede la sussistenza in capo ai soci dei requisiti concernenti le soglie massime e minime di diritti al voto e di partecipazione agli utili; pertanto, anche le srl unipersonali possono fruire del regime di trasparenza. Ai fini dell'applicabilità del regime rileva, invece, il numero dei soci iscritti nel libro dei soci; per la verifica del quale occorre considerare, inoltre, gli eventuali comproprietari della medesima quota, nel caso in cui i relativi diritti siano esercitati a mezzo di rappresentante comune.

L'applicabilità della trasparenza per le srl è subordinata al mero possesso della qualità di socio. A condizione che il reddito non sia trasferito a soggetti estranei alla compagine sociale, eventuali negozi limitativi di tali diritti quali, ad esempio, il pegno o l'usufrutto, non determinano l'inapplicabilità o la decadenza dal regime di trasparenza. In tal caso, infatti, è garantito che il regime di trasparenza, coerentemente al suo meccanismo applicativo, operi solo nei confronti dei soci e non di soggetti che non partecipano al capitale sociale. Tuttavia, gli effetti sull'entità della quota di reddito imputabile per trasparenza si producono solo a decorrere dal periodo di imposta successivo.

Eventuali accertamenti tributari dai quali emergano ulteriori ricavi, tali da far superare il limite dei medesimi oltre il quale decade la possibilità di aderire alla trasparenza, non producono effetti in tal senso rilevanti, ma solo per gli esercizi passati e per quello oggetto di rettifica; ciò in base a ragioni sistematiche, in quanto, in caso contrario, sarebbe necessario rideterminare a ritroso le imposte facenti capo a soggetti diversi, con conseguenti variazioni di posizioni tributarie già definitive. Per gli esercizi successivi a quello oggetto di rettifica, invece, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, ai fini del mantenimento o accesso al regime, occorre fare riferimento al dato contabile dei ricavi dichiarati come rettificati dall'Ufficio.

In caso di azioni date in pegno, se il socio ed il creditore pignoratizio convengono che il diritto di voto ed il diritto agli utili continuino a sussistere in capo al socio stesso, non si verificano preclusioni.

Nuovi soci

In caso di variazione della compagine societaria, il socio che cede la propria quota è tenuto a comunicare al socio cessionario l'avvenuta opzione per il regime di trasparenza, nonché l'ammontare dei redditi che gli sono stati imputati in passato per trasparenza dalla società partecipata.

Nell'ipotesi di aumento del capitale sociale con ingresso di nuovi soci, ricadrà sulla partecipata l'onere di informare costoro dell'avvenuta opzione; in questi casi si ritiene, tuttavia, che l'opzione esercitata dai vecchi soci vincoli coloro che entrano a far parte della compagine sociale, anche nel caso in cui i nuovi soci non siano stati informati della circostanza che la società aveva optato per il regime di trasparenza.

A seguito di cessione di quote a persone fisiche, soci diversi da quelli cui è stato imputato in precedenza il reddito trasparente, non si modifica il regime fiscale dei dividendi, che quindi resterà quello della neutralità.

Responsabilità solidale e accertamento unitario società/socio

Anche se la legge nulla prevede in tal senso, l’Agenzia delle Entrate ritiene che nei confronti delle società a ristretta base partecipativa ammesse alla trasparenza, sia applicabile il medesimo regime di responsabilità previsto nella trasparenza delle altre società di capitali e, in particolare, le norme generali sulla responsabilità solidale tra socio e partecipata, previste negli articoli 115, comma 8 del Tuir, e 13 del D.M. 23/04/2004, nonché le norme sull’accertamento unitario di cui agli articoli 115, comma 10 del Tuir e 12 del D.M. 23/04/2004, da effettuare nei confronti della partecipata e dei suoi soci. La società partecipata è, quindi, esente da responsabilità solidale con il socio nell’ipotesi in cui gli abbia comunicato il reddito da attribuire per trasparenza. Di fatto, quindi, la responsabilità solidale scatterà solo nel caso in cui il reddito non sia stato comunicato al socio persona fisica, ossia in caso di accertamento eseguito sulla società partecipata.

Analogamente a quanto previsto in materia di accertamento per le società di persone, anche nel regime di trasparenza per le società di capitali l’accertamento del reddito prodotto dalla società trasparente rileva sia nei confronti della società, sia nei confronti dei soci.

Participation exemption

Non è di ostacolo all’adozione del regime di trasparenza delle piccole Srl il possesso di una partecipazione con i requisiti della participation exemption che non risulta trasferibile, o che può essere rimborsata solo al valore nominale.

Utilizzo delle perdite trasferite

Le perdite conseguite dalla società partecipata in periodi nei quali è stato adottato il regime di trasparenza, una volta attribuite ai soci partecipanti, non possono mantenere le caratteristiche che possedevano in capo alla partecipata. Infatti, le perdite possono essere riportate senza limiti temporali solo nel caso in cui siano imputate alla società partecipante nei suoi primi tre periodi d’imposta. Ciò deve ritenersi valido nella trasparenza intersocietaria, di cui all’art. 115 del Tuir, e nella trasparenza delle Srl quando il socio persona fisica detiene la partecipazione nella propria attività imprenditoriale individuale. Se invece la partecipazione nella Srl è detenuta “privatamente” dal socio, la perdita non perde le caratteristiche che aveva presso la società partecipata. Pertanto, se la perdita è stata realizzata dalla Srl trasparente nei primi tre periodi d’imposta, i soci persone fisiche non imprenditori potranno utilizzarla senza limiti temporali.

Le regole che disciplinano le perdite fiscali delle società trasparenti sono così riassumibili:

- le perdite pregresse non sono mai attribuibili ai soci;
- le perdite verificatesi nel corso del periodo di trasparenza sono imputabili ai soci nel limite

delle rispettive quote di patrimonio netto;

– le perdite pregresse delle partecipanti, invece, sono compensabili sia con propri redditi sia con quelli imputati in base al regime di trasparenza.

Effetti delle operazioni straordinarie

Nell'ipotesi di trasformazione della società partecipata in altra società non soggetta all'Ires, l'opzione per la trasparenza in precedenza esercitata perde efficacia a partire dalla data di effettuazione dell'ultimo adempimento pubblicitario previsto dalla legge per il tipo societario adottato, nonché per la cessazione del soggetto che effettua la trasformazione. Qualora, invece, la società partecipata si trasformi in un soggetto che non possiede i requisiti richiesti, l'opzione perde efficacia a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto la trasformazione. Per le Srl, qualsiasi operazione di trasformazione della partecipata in altra società, non avente la forma giuridica di Srl o cooperativa, determina il venire meno dell'opzione.

In ipotesi di fusioni e scissioni, l'opzione per la trasparenza fiscale potrà essere confermata solo se la società partecipata non scompare a seguito della operazione. In caso contrario, si verifica la decadenza dal regime a partire dalla data in cui l'operazione esplica i suoi effetti.

Se il soggetto che ha adottato il regime di trasparenza, nel corso del triennio, è dichiarato fallito o ammesso alle altre procedure concorsuali, l'efficacia dell'opzione decade dal periodo d'imposta avente inizio con la sentenza o i decreti.

Periodi di imposta

Non è necessario che il periodo d'imposta della società trasparente coincida con il periodo d'imposta del socio. Ne deriva che un'eventuale differenza in termini di chiusura dell'esercizio comporta uno slittamento finanziario nel termine di pagamento delle imposte.

Rapporti consolidato/trasparenza

In relazione alla situazione della società partecipata, sussiste incompatibilità tra trasparenza fiscale e consolidato. A livello dei soci, invece, non è prevista alcuna preclusione: il socio della società trasparente potrà alternativamente essere anche il controllante/controllo nel consolidato fiscale.

Riflessi contabili

Le società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza dovranno tenerne conto nelle rispettive [contabilità](#); come si vedrà, i maggiori riflessi si sostanziano nella determinazione delle imposte di competenza.

Un primo effetto é che la società di capitali cessa di essere soggetto Ires, fino a quando ovviamente sarà valida l'opzione. Pertanto, nel bilancio della società trasparente non troverà contabilizzazione l'Ires c.d. corrente. Ciò comporterà un evidente miglioramento economico e patrimoniale della società trasparente, del quale occorrerà dare contezza in Nota Integrativa, al fine di permettere ai terzi di tenerne in debito conto nel confronto eventuale con i bilanci di altre società non trasparenti.

Oltre all'Ires corrente, non dovranno essere contabilizzate né l'Ires differita attiva (o anticipata) né quella passiva.

Analogamente, si dovranno eliminare dal bilancio della trasparente sia i fondi imposte differite sia i crediti per imposte anticipate già iscritti alla data dell' 1/1/04.

Operativamente, tale eliminazione avverrà tramite uno storno che avrà come contropartita una sopravvenienza passiva (per i crediti per imposte anticipate), o una sopravvenienza attiva (per il fondo per imposte differite). Tali sopravvenienze, essendo relative ad imposte indeducibili, non avranno rilevanza fiscale, e quindi saranno rispettivamente indeducibili e non tassabili

Poiché, com'è noto, lo storno di crediti per imposte anticipate potrà essere relativo anche a perdite fiscali generate nei precedenti periodi di imposta, tale rilevazione potrà anche non essere operata immediatamente, ma anche man mano che gli esercizi successivi assorbiranno tali perdite con i loro utili fiscali; si ricorda che comunque tale compensazione avverrà in capo ai singoli soci.

In riferimento alle variazioni temporanee che si riverseranno in periodi di imposta successivi a quello di validità della prima opzione (che, ricordiamo, é triennale), occorre distinguere:

- se non c'è una ragionevole certezza del rinnovo dell'opzione alla scadenza del triennio, tali variazioni temporanee dovranno essere (o restare) rilevate quali imposte anticipate e/o differite;
- se tale ragionevole certezza invece esiste, appare corretto non contabilizzare tali variazioni fiscali.

Un'altra posta che risente dell'opzione per la trasparenza fiscale é quella relativa alle ritenute d'acconto subite; in mancanza di un reddito imponibile Ires, infatti, tale credito verrà scomputato dai singoli soci dalla propria Ire. Analogo discorso va fatto per l'acconto Ires versato dalla società nel 2004, del quale usufruiranno i singoli soci nelle proprie dichiarazioni. Poiché dunque, di fatto, tali crediti verranno trasferiti in capo ai soci, la società trasparente dovrà stornare tali "crediti verso l'Erario" (per ritenute subite e/o per acconti versati) a "crediti verso i soci", che verranno poi estinti o mediante compensazione con gli utili che verranno assegnati agli stessi o mediante regolamento per cassa.

Riassumendo quanto su esposto, la società trasparente dovrà osservare le seguenti prescrizioni contabili.

1) L'IRES corrente non va contabilizzata, in quanto il soggetto di imposta diviene il socio, che quindi liquida l'imposta insieme al proprio reddito complessivo.

2) L'IRES differita attiva e passiva: non va rilevata, se le imposte corrispondenti alle variazioni temporanee si riversano nel triennio di validità dell'opzione; quelle che oltrepassano il triennio vanno invece rilevate solo se non è probabile il rinnovo a scadenza.

Le scritture con cui si rilevano le imposte anticipate e differite sono quelle note:

bilancio	voce	conto	sezione
SP	C II 5	Crediti per IRES anticipata	D
CE	22	IRES anticipata	A

bilancio	voce	conto	sezione
CE	22	IRES anticipata	D
SP	B 2	Fondo per IRES differita	A

3) L'IRES anticipata corrispondente alle perdite non va contabilizzata perché la perdita viene trasferita nel reddito complessivo dei soci.

4) L' IRES differita o anticipata presente in bilancio all'1/1/2004 va eliminata, iscrivendo una sopravvenienza attiva o passiva (questa l'indicazione del principio contabile n. 29 CNDCR) fiscalmente non tassabile o non deducibile. Per l'IRES anticipata relativa alle perdite pregresse, tuttavia, lo storno potrebbe avvenire man mano che esse vengono utilizzate per ridurre i redditi da imputare ai soci.

Le scritture con cui si storna l'IRES anticipata e differita sono le seguenti :

bilancio	voce	conto	sezione
CE	21	Sopraavvenienza passiva	D
SP	C II 5	Crediti per IRES anticipata	A

bilancio	voce	conto	sezione
SP	B 2	Fondo per IRES differita	D
CE	20	Sopravvenienza attiva	A

5) Le ritenute subite a titolo di acconto, i crediti di imposta e gli acconti di IRES 2004 vanno eliminate, rilevando un credito verso i singoli soci a cui essi vengono di fatto trasferiti.

La scrittura sarà la seguente:

bilancio	voce	conto	sezione
SP	C II 5	Erario c/ ritenute subite	D
SP	C II 5	Erario c/ credito di imposta	D
SP	C II 5	Erario c/ acconto IRES	

gennaio 2005

Danilo Sciuto