Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

La trasparenza fiscale nelle società di capitali aspetti operativi e contabili

Sintesi

Quadro di riferimento

Le società di capitali, al pari delle società di persone, possono optare ai sensi dell'art. 115 del TUIR per il regime di trasparenza fiscale. Sotto il profilo applicativo, **rendere la società produttrice del reddito da tassare "trasparente"**, significa spostare tutto il carico tributario, in termini di IRES, dalla società ai soci, con la conseguenza che analogamente a quanto accade per le società di persone, la società resterà tassata in proprio, solo ai fini I.R.A.P. e I.V.A. L'opzione per la trasparenza tributaria potrà essere esercitata anche dalle società di capitali a ristretta base proprietaria ai sensi dell'art. 116 del TUIR. Certo trattasi di una scelta che potrebbe presentare delle controindicazioni, perché se da un lato impedisce la doppia tassazione del reddito prodotto dalla società, dall'altro determina la caduta dello schermo protettivo che la duplice condizione della personalità giuridica della società e della tassazione su quest'ultima ai fini I.R.E.S. offre, con la conseguenza che in caso di rettifica del reddito a seguito di accertamento, si avrà l'imputazione ai soci del maggior reddito societario e delle relative imposte.

Caratteristiche generali

La trasparenza fiscale delle società di capitali è disciplinata dall'art. 115 e 116 del TUIR. Come affermato nel quadro di riferimento, si tratta di un istituto che rende fiscalmente incisi ai fini IRES i soci della società, sebbene sia la società l'entità che ha prodotto i redditi d'impresa. L'istituto della trasparenza fiscale non ha ricevuto una grande accoglienza presso gli addetti ai lavori, proprio

per i risvolti, in termini di responsabilità fiscale, posti a carico dei soci della società trasparente. L'introduzione aveva un duplice scopo:

- 1) anticipare la tassazione dei redditi ai fini dell'imposta personale in capo ai soci. In effetti, nelle società non trasparenti il socio è tassato "per cassa" nell'anno in cui il dividendo è stato percepito. Nelle società trasparenti, sulla falsa riga di quanto accade nelle società di persone il reddito è attribuito al socio della società trasparente, nell'anno di competenza, cioè nell'anno in cui il reddito è prodotto;
- 2) rendere responsabili per le rettifiche fiscali i soci che se persone fisiche (vedi la trasparenza nelle società di capitali a ristretta base proprietaria) risponderanno delle maggiori imposte accertate, sia pure in via sussidiaria, con il proprio patrimonio personale.

Vediamo cosa prevede la norma di cui all'art. 115 del TUIR: 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, e' 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.

Nel caso in cui i soci con i requisiti di cui al comma 1 non siano residenti

Il commercialista telematico

nel territorio dello Stato l'esercizio dell'opzione e' consentito a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti.

L'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. 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. Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui e' efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate.

L'opzione e' irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria, entro il primo dei tre esercizi sociali predetti, secondo le modalità indicate in un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

L'esercizio dell'opzione di cui al comma 4 non modifica il regime fiscale in capo ai soci di quanto distribuito dalla società partecipata utilizzando riserve costituite con utili di precedenti esercizi o riserve di cui all'articolo 47, comma 5. Ai fini dell'applicazione del presente comma, durante i periodi di validità dell'opzione, salva una diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1. In caso di coperture di perdite, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1.

Nel caso vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia della stessa cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata. Gli effetti dell'opzione non vengano meno nel caso di mutamento della compagine sociale della società partecipata mediante l'ingresso di nuovi soci con i requisiti di cui al comma 1 o 2.

Nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata. Per la determinazione degli obblighi di acconto della partecipata stessa e dei suoi soci nel caso venga meno l'ef-

ficacia dell'opzione, si applica quanto previsto dall'articolo 124, comma 2. Nel caso 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.

La società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.

Le disposizioni applicative della presente norma sono stabilite dallo stesso decreto ministeriale di cui all'articolo 129.

Ai soggetti di cui al comma 1 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Il socio ridetermina il reddito imponibile oggetto di imputazione rettificando i valori patrimoniali della società partecipata secondo le modalità previste dall'articolo 128, fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte dal socio medesimo nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione di cui al comma 4 e nei nove precedenti.

Per le partecipazioni in società indicate nel comma 1 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.

Gli aspetti operativi della trasparenza fiscale nelle società di capitali

Nel regime di trasparenza fiscale la società trasparente procede al calcolo dell'IRES di competenza, sia corrente che differita, tenendo conto delle perdite pregresse nella determinazione dell'imponibile IRES. Determinato l'imponibile IRES, procede all'attribuzione ai soci dello stesso, in ragione della quota di partecipazione iscritta nell'atto costitutivo, senza operare alcuna liquidazione in capo alla società trasparente. Discorso che ovviamente non riguarderà né l'IVA né l'IRAP che continueranno ad essere liquidate e versate dalla società trasparente.

Al riguardo, il documento interpretativo OIC n. 2 del principio contabile n. 25 - già visto anche per il consolidato fiscale – **stabilisce che la società trasparente è tenuta a rilevare, nel proprio bilancio, l'IRES prodotta sul reddito tassato per trasparenza**, sebbene il carico tributario risulti trasferito ai soci della società trasparente.

Cosicché la trasparenza fiscale nelle società di capitali, sarà gestita, per quanto riguarda il trasferimento dell'IRES dalla società ai soci, attraverso l'accertamento di crediti e debiti in capo ai soggetti coinvolti nell'operazione di trasferimento. Non da ultimo, la gestione del regime di trasparenza fiscale, comporterà l'adozione di uno schema contrattuale che specifichi le condizioni per l'attuazione del regime tra partecipata e partecipanti.

In altri termini, **il contratto della trasparenza fiscale** potrà prevedere che:

- 1) l'IRES sia posta a carico della società partecipata;
- 2) l'IRES sia posta a carico delle società partecipanti.

Nel primo caso le rilevazioni contabili sono attuate come se la trasparenza non esistesse per cui nel caso di debito per IRES, questo sarà rilevato come debito verso i soci, proporzionale alla quota di partecipazione nella società partecipata, in contropartita **Avere delle imposte correnti**, mentre nel caso di perdita fiscale, la partecipata rileverà le imposte anticipate, in proporzione alla perdita assegnata ai società partecipanti, calcolata in ragione dell'aliquota IRES vigente, in contropartita **Avere del credito verso le società partecipanti**. Stesso discorso sarà fatto in relazione alle eventuali imposte differite.

Nel secondo caso, invece, la società trasparente rileverà le imposte correnti e/o differite come contropartita **Dare di Debiti tributari verso Erario** per poi elidere l'effetto economico delle imposte, appostando in contropartita **Avere di Debiti Tributari verso Erario, un provento per oneri tributari da trasparenza, ribaltati alle partecipanti**.

Il commercialista telematico

Caso di rilevazione delle imposte da trasparenza fiscale a carico della società partecipata

Si supponga di dover rilevare l'IRES corrente di una società trasparente, partecipata da A e B al 50% ciascuno, calcolata su un reddito di 200.000 Euro, posta a carico della società trasparente.

A partita doppia nella contabilità generale della società trasparente avremo:

Per le imposte trasferite per trasparenza fiscale:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Imposte correnti, differite e anticipate	E 22)	66.000,00	
Debiti verso società partecipante A	P - D 11)		33.000,00
Debiti verso società partecipante B	P - D 11)		33.000,00

Mentre nella contabilità generale delle partecipanti A e B avremo:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Crediti verso partecipata A	A CII 2)	33.000,00	
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)		33.000,00

Nel caso di trasferimento di perdita fiscale di Euro 200.000 nella contabilità della partecipata avremo:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Crediti verso società partecipante A	A C II 2)	33.000,00	
Crediti verso società partecipante B	A - C II 2)	33.000,00	
Imposte anticipate	E 22)		66.000,00

Mentre nella contabilità delle società partecipanti, avremo:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti tributari per IRES	P - D 12)	33.000,00	
Debiti verso società partecipata	P - D 9)		33.000,00

sia per la partecipante A che per la partecipante B.

E' ovvio che il carico tributario proprio di ciascuna società partecipante si rileverà nel modo usuale:

Il commercialista telematico

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
IRES	E 22)	15.000,00	
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)		15.000,00

Il commercialista telematico

Caso di rilevazione delle imposte da trasparenza fiscale a carico della società partecipanti

Si supponga che il contratto di trasparenza fiscale, invece, preveda di dover rilevare l'IRES corrente di una società trasparente, come onere a carico delle due partecipanti e che la società A e la società B partecipino entrambi nella società C al 50%. Si supponga che l'IRES sia stata calcolata su un reddito di 200.000 Euro con aliquota del 33%.

A partita doppia nella contabilità generale della società trasparente avremo:

Per le imposte trasferite per trasparenza fiscale:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Imposte correnti, differite e anticipate	E 22)	66.000,00	
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)		66.000,00

Per poi successivamente elidere il carico tributario trasferito alle partecipanti con la scrittura contabile:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)	66.000,00	
Proventi per riaddebito IRES da trasparenza	E - 22)		66.000,00

Mentre le società partecipanti rileveranno, rispettivamente al loro quota di IRES da trasparenza, con al scrittura contabile :

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
IRES per trasparenza	E 22)	33.000,00	
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)		33.000,00

La scrittura che precede si aggiungerà a quella ordinaria per la rilevazione dell'IRES di competenza specifica della partecipante.

In caso di perdita fiscale trasferita, la società trasparente non rileverà alcuna scrittura, non potendosi configurare a carico della stessa alcuna componente economica, mentre le società partecipanti rileveranno il vantaggio fiscale derivante dall'utilizzo della perdita come provento da trasparenza, con la seguente scrittura:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Erario per IRES	P D 12)	33.000,00	
Proventi per riduzione IRES da trasparenza	E - 22)		33.000,00

L'utilizzo del conto "Proventi per trasparenza fiscale" sarà appostato in diretta riduzione del carico fiscale della società beneficiaria.

Il commercialista telematico

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2007 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.