Trasparenza fiscale per i soci persone fisiche di S.r.l.

29 Marzo 2004

Tra i nuovi istituti introdotti dal D.Lgs 344/2003, istitutivo dell`IRES, grande rilevanza assume per le imprese associate quello dell`opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria (art. 116 del TUIR 917/1986), che affianca l`analogo istituto introdotto per le società di capitali i cui soci sono a loro volta società di capitali (art. 115 del TUIR 917/1986).

L`esercizio dell`opzione consente l`imputazione del redito imponibile della società partecipata a ciascun socio, indipendentemente dall`effettiva percezione, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione.

L`utilizzo del nuovo istituto deve essere quindi opportunamente valutato dalle società a responsabilità limitata, in quanto potrebbe consentire una minore tassazione sul reddito (aliquota IRPEF 23%; 29%; 31%; anzichè aliquota IRES pari al 33%), oltrechè l`imputazione ai soci delle perdite fiscali in proporzione alle rispettive quote di partecipazione (in sostanza è l`alternativa al consolidato fiscale previsto per i gruppi societari).

1. Requisiti soggettivi

L`opzione per trasparenza prevista dall`articolo 116 è ammessa a condizione che:

a) la società partecipata sia una società a responsabilità limitata o una società cooperativa;

b) i soci della S.r.l. o società cooperativa siano tutti persone fisiche, indipendentemente dal fatto che la partecipazione risulti posseduta nell`esercizio di una attività di impresa o a titolo personale.

2. Volume dei ricavi e numero dei soci

L`opzione per la trasparenza può essere esercitata soltanto:

a) quando il volume di ricavi della società partecipata non supera le soglie previste per l`applicazione degli studi di settore (5.164.568,99 euro). Considerando il livello di ricavi massimo per accedere all`opzione, evidente è l`interesse al nuovo istituto da parte delle imprese associate;

b) qualora il numero dei soci non superi le 10 unità (o 20 nel caso di società cooperative), indipendentemente dalle percentuali di partecipazione agli utili e ai diritti di voto in assemblea.

3. Causa ostativa

L`opzione per la trasparenza non può essere esercitata (o perde efficacia) nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione con i requisiti della «participation exemption» (art. 87 TUIR 917/86).

Ciò evita che, tramite l`opzione per la trasparenza, le persone fisiche fruiscano del più favorevole regime di esenzione delle plusvalenze riservato alle società di capitali. A tal fine si ricordano brevemente i requisiti per l`esenzione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni:

· possesso ininterrotto per almeno un anno della partecipazione ceduta;

· iscrizione in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie (nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso);

· residenza fiscale della società partecipata in uno stato diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;

· svolgimento di una attività commerciale da parte della società partecipata (esclusa la commercialità dell`attività di pura gestione immobiliare).

Sussistendo tali requisiti, la società che cede le partecipazioni fruisce dell`esenzione totale della tassazione se trattasi di un soggetto IRES, e dell`esenzione per il 60% delle plusvalenze (tassate solo per il 40%) se trattasi di imprenditore individuale o società di persone (art. 58, comma 2 del TUIR 917/1986).

In sostanza, in mancanza della previsione della causa ostativa per la trasparenza, la società e i soci avrebbero realizzato una plusvalenza totalmente esente in capo alla società, che non avrebbe concorso a formare il reddito imponibile dei soci stessi.

Diversamente, la previsione della causa ostativa comporta l`esenzione totale della plusvalenza realizzata dalla società di capitali partecipata ed una tassazione dell`utile percepito nella misura del 40% in capo al socio.

Nell`ipotesi di cessione di partecipazioni relative a una società di gestione immobiliare, comunque l`esenzione non opera e, in caso di opzione per la trasparenza, la plusvalenza concorre al reddito imponibile della società partecipata, imputato ai soci ed in capo a questi tassato secondo l`aliquota marginale IRPEF propria del socio.

4. La verifica dei requisiti

La società che opta per la trasparenza deve possedere i seguenti requisiti dal primo giorno del periodo di imposta in cui si esercita l`opzione:

· la società deve essere una S.r.l. o cooperativa con un volume di ricavi non superiore a 5.164.568,99 euro;

· i soci devono essere tutti persone fisiche;

· il numero dei soci non può superare i 10 (o 20 per le cooperative).

Gli stessi requisiti devono permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione.

5. Modalità e durata dell`opzione

L`opzione deve essere esercitata e comunicata all`Amministrazione finanziaria sia da parte della società partecipata che da tutti i soci, entro il primo dei 3 esercizi sociali della società partecipata. Uno specifico provvedimento del Direttore dell`Agenzia delle Entrate indicherà le modalità per l`esercizio dell`opzione.

L`opzione rimane irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata, salvo che nel frattempo non venga meno una o più delle condizioni richieste per l`esercizio dell`opzione.

In tal caso il regime di trasparenza diviene inefficace a decorrere dall`inizio dell`esercizio sociale in corso della società partecipata (es.: per l`ingresso di nuovi soci con il superamento del limite massimo di 10 o per un incremento dei ricavi superiore alla soglia prevista per gli studi di settore).

6. Imputazione del reddito ai soci e periodo di imputazione

Il reddito imponibile della società partecipata è imputato a ciascun socio, quale reddito di impresa, indipendentemente dalla effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Il reddito della società partecipata deve essere imputato ai soci con riferimento ai periodi di imposta in corso alla data di chiusura dell`esercizio della società partecipata.

Trattandosi di soci persone fisiche, i periodi di imposta saranno sempre coincidenti con l`anno solare.

Pertanto:

· per le S.r.l. con esercizio 1° gennaio/31 dicembre, vi è completa coincidenza tra il periodo di formazione del reddito imponibile e il periodo di imputazione ai soci;

· per le S.r.l. con esercizio a cavallo occorre far riferimento all`anno in cui ha termine l`esercizio (es.: se esercizio 1° ottobre 2004/30 settembre 2005, il reddito di tale periodo concorre a formare il reddito dei soci del 2005, cioè nel periodo in corso al 30 settembre 2005.

7. Attribuzione della quota di reddito ai soci

La quota di reddito imputata dalla società trasparente al singolo socio concorre a formare il reddito complessivo del socio stesso. In tal caso:

· qualora la partecipazione risulti posseduta nell`ambito di un`attività di impresa (contabilità ordinaria), l`impresa in sede di dichiarazione effettua una variazione in aumento pari alla quota di reddito imputata dalla società e una variazione in diminuzione pari all`ammontare degli utili eventualmente imputati a conto economico.

Esempio:

- S.r.l. con utile civilistico (per ipotesi, interamente distribuito) pari a Euro 500.000 ed un reddito complessivo di Euro 600.000;
- 2 soci al 50%;
- Reddito imputato per trasparenza per singolo socio = Euro 300.000 (600.000 : 2);
- Ciascun socio iscrive a conto economico la rispettiva quota di utile distribuito pari a Euro 250.000;
- Dichiarazione dei redditi: ciascun socio effettua un variazione in aumento per Euro 300.000 e una variazione in diminuzione per Euro 250.000;

· qualora la partecipazione risulti posseduta da un non esercente attività commerciale, la quota di reddito imputata dalla società a responsabilità limitata concorre a formare il reddito complessivo del socio.

8. Le perdite della società partecipata e l`utilizzo da parte dei soci

A seguito dell`esercizio dell`opzione per trasparenza, la società partecipata è tenuta ad imputare ai soci, oltre che il reddito conseguito, anche le perdite fiscali originate nei periodi di durata dell`opzione. Le perdite devono essere imputate ai singoli soci solo entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile.

In sostanza, si applica lo stesso principio previsto dall`articolo 8, comma 2 del TUIR per le società in accomandita semplice in cui è previsto che le perdite eccedenti l`ammontare del capitale sociale sono imputabili ai soli soci accomandatari, mentre i soci accomandanti possono beneficiare delle perdite nei limiti della propria quota di partecipazione al capitale sociale.

Come precisato nella relazione allo schema di decreto legislativo tale valore è da individuarsi nella quota del patrimonio netto contabile della società partecipata risultante prima della copertura della perdita. Per la quota eccedente non è ammessa alcuna imputazione in capo al socio.

I soci della S.r.l. trasparente possono utilizzare le perdite loro imputate dalla società soltanto in diminuzione dei redditi di impresa conseguiti nel periodo di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto.

Le predette perdite, pertanto, non possono essere portate in riduzione degli altri redditi (fondiari, di capitale, di lavoro dipendente) dichiarati dal socio contribuente. Le perdite realizzate dalla società trasparente nei primi tre periodi di imposta possono essere utilizzate dai soci senza alcun limite di tempo. Le perdite della società partecipata relativa a esercizi precedenti a quello di opzione per la trasparenza (cd. perdite pregresse) non sono da imputare ai soci, ferma restando la possibilità per la società partecipata di scomputare le predette perdite pregresse dal reddito imponibile da imputare ai soci nei periodi di durata dell`opzione.

Esempio:

- S.r.l. chiude il 2004 con una perdita di 50.000 euro;

- Þ opzione per trasparenza dal 2005 in cui viene conseguito un reddito di 100.000 euro;
- Þ la S.r.l. nel determinare il reddito 2005 da imputare ai soci riduce lo stesso delle perdite 2004;
- Þ reddito da imputare ai soci pari a 50.000 euro.

9) Ritenute, crediti di imposta e acconti

L`opzione per la trasparenza comporta la ripartizione ai soci delle ritenute operate a titolo di acconto sui redditi della società, dei crediti di imposta e degli acconti versati, secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascun socio. Tali importi possono essere scomputati, per quota, dalle imposte dovute da ciascun socio.

Gli utili conseguiti dalla società partecipata non concorrono, in caso di distribuzione, a formare il reddito dei soci, in quanto i soci sono tenuti ad assoggettare a tassazione la quota di reddito della società partecipata per competenza, nel periodo di formazione del reddito, indipendentemente dalla sua distribuzione. In tal ambito gli utili degli esercizi precedenti l`opzione per la trasparenza, già tassati in capo alla società partecipata,concorrono a formare il reddito dei partecipanti secondo le regole ordinarie e quindi sono tassati al momento dell`erogazione (tassazione parziale al 40% ovvero con l`applicazione della ritenuta al 12,50). Nel primo esercizio di efficacia dell`opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla società partecipata.

10. Il regime di trasparenza per le società di capitali

L`art. 115 del TUIR disciplina l`istituto dell`opzione per la trasparenza anche per le società di capitali, sempre con effetto dal 1° gennaio 2004. Di seguito si riporta uno schema riepilogativo sulle caratteristiche di tale istituto.

Soggetti interessati (società partecipata)

Società di capitali residenti nel territorio dello Stato: società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione.

Cause di esclusione

a) La società partecipata ha emesso strumenti finanziari partecipativi di cui all`art. 2346 c.c. ultimo comma (strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali senza diritto di voto);

b) la società partecipata ha esercitato l`opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale o per il regime del consolidato mondiale.

Condizioni per esercitare l`opzione

a) Partecipano al capitale sociale esclusivamente società di capitali residenti,

b) ciascuno dei soci partecipa con una percentuale di diritti di voto esercitabili nell`assemblea (art. 2346 c.c.) e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

I due requisiti:

· devono sussistere contemporaneamente a partire da primo giorno del periodo d`imposta della partecipata;

· devono permanere ininterrottamente sino al termine del periodo di opzione.

Durata ed esercizio dell`opzione

L`opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della partecipata e deve essere:

· esercitata da tutte le società (partecipata e partecipanti);

· comunicata all`amministrazione finanziaria entro il primo dei tre esercizi sociali (modalità di comunicazione indicate da un provvedimento del direttore dell`Agenzia delle Entrate).

Effetti dell`opzione

Il reddito imponibile, determinato in capo alla società partecipata, è imputato, per trasparenza, a ciascun socio proporzionalmente alla sua partecipazione agli utili, indipendentemente dall`effettiva percezione agli utili. Ciò vale anche per: i crediti di imposta; gli acconti versati; le ritenute operate a titolo di acconto.

Cessazione efficacia dell`opzione

Se vengono meno le condizioni per l `esercizio dell`opzione, l`efficacia cessa dall`inizio dell`esercizio sociale in corso della società partecipata.