

IRES- Regime della trasparenza- Primi chiarimenti ministeriali

24 Novembre 2004

Con la **Circolare n.49/E del 22 novembre 2004**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime indicazioni sul nuovo istituto dell'opzione per la trasparenza fiscale, sia per le società di capitali i cui soci sono a loro volta società di capitali (art.115 del TUIR 917/1986) che per le s.r.l. a ristretta base proprietaria (art.116 del TUIR 917/1986).

Come noto, la disciplina del regime di trasparenza per le s.r.l., i cui soci siano tutte persone fisiche in numero non superiore a dieci, è contenuta nell'articolo 116, commi 1 e 2, del TUIR 917/1986, nonché nel decreto che detta le modalità applicative della trasparenza, D.M. 23 aprile 2004.

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

Tale circostanza assume particolare rilevanza per le imprese del settore, costituite sotto forma giuridica di s.r.l., in quanto potrebbe consentire una minore tassazione del reddito (aliquota IRPEF 23%; 29%; 31%; anziché aliquota IRES pari al 33%), oltretutto 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).

Inoltre, come evidenziato dalla stessa Agenzia, il regime di trasparenza consente di evitare qualsiasi ulteriore tassazione degli utili al momento della loro distribuzione, non operando, pertanto, l'ordinaria tassazione (40% del dividendo distribuito per le partecipazioni qualificate, ovvero la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50%, nel caso di possesso di partecipazioni non qualificate).

In particolare, questi i principali chiarimenti forniti nella citata Circolare ministeriale n.49/E/2004:

1. Ambito soggettivo

Ü tra i **soggetti ammessi** alla trasparenza, rientrano anche i consorzi svolgenti attività commerciale, costituiti da imprenditori individuali (artt. 2612 e ss. del c.c.) sotto forma di s.r.l., fermo restando il possesso di tutti gli altri requisiti, e le s.r.l. di tipo unipersonale;

Ü tenuto conto che il regime si applica alle s.r.l. il cui **volume di ricavi** non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569,00 euro), si ribadisce che occorre fare riferimento alle risultanze della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente a quello nel quale viene esercitata l'opzione per la trasparenza. L'eventuale superamento di tale soglia determina la decadenza dal regime, con efficacia dal periodo d'imposta successivo al verificarsi dello sconfinamento;

Ü le **società neo costituite**, non avendo ricavi nell'anno precedente cui fare riferimento per la verifica della soglia di ammissibilità al regime, possono comunque optare per la trasparenza. Tuttavia, per il mantenimento del regime negli anni successivi al primo, andrà verificato il limite dei ricavi attraverso il loro ragguaglio ad un anno;

Ü ai fini dell'applicabilità del regime è necessario, invece, che i **soci** siano tutti persone fisiche, esercenti o meno attività commerciale, e che il loro numero, durante tutto il periodo d'imposta trasparente, non ecceda le 10 unità. A tal fine, per la qualifica di "socio" non è necessario il possesso di determinate percentuali di diritto di voto o di partecipazioni agli utili;

2. Accesso ed esclusione

Ü la **causa di esclusione** dal regime, legata al possesso o all'acquisto di partecipazioni che si qualificano per l'esenzione (participation exemption, art.87 del TUIR 917/1986), non opera nel caso in cui non sia ancora maturato il requisito del possesso ininterrotto per un anno (previsto dal comma 1, lettera a del citato art. 87). Tuttavia, nel momento in cui dette partecipazioni maturino tutti i requisiti per fruire della participation exemption, si verificherà la decadenza dal regime di trasparenza a partire dal periodo d'imposta in cui tale circostanza si realizza;

Ü relativamente all'**accesso** al regime viene confermato che l'opzione:

- è vincolante per tre periodi d'imposta della società partecipata;
- deve essere esercitata congiuntamente dalla società partecipata e da tutti i soci;
- deve essere comunicata dalla società partecipata all'Amministrazione Finanziaria, entro il primo dei tre periodi d'imposta.

In particolare, è necessario che:

- il socio manifesti la propria volontà di optare per il regime della trasparenza, mediante invio alla partecipata di una raccomandata con ricevuta di ritorno;
- la società partecipata comunichi all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione per il regime della trasparenza;
- la partecipata comunichi all'Agenzia delle Entrate il verificarsi di uno degli eventi che provocano la decadenza dal regime, entro i successivi trenta giorni, decorrenti:
 - a) dall'avvenuta modifica della compagine sociale, per l'ingresso di nuovi soci, che determini il superamento del numero massimo dei soci ammessi
 - b) dall'avvenuta modifica della compagine sociale, per l'ingresso anche di un nuovo socio che non sia persona fisica
 - c) dalla data a partire dalla quale il socio estero non possieda la quota attraverso una stabile organizzazione;

Non sussiste, invece, alcuno specifico obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate qualora vengano conseguiti ricavi di ammontare superiore al limite di 5.164.569,00 euro, giacché tale informazione è facilmente desumibile dalla dichiarazione della società partecipata;

Ü il **rinnovo dell'opzione**, al termine del triennio, deve avvenire con le stesse modalità con le quali è stata effettuata la prima opzione,

quindi i soci e la società dovranno effettuare una nuova comunicazione all'Agenzia delle Entrate, entro il primo periodo d'imposta successivo al triennio di efficacia del regime in precedenza scelto;

3. Variazioni della compagine societaria

Ü in caso di **cessione della propria quota**, il socio cedente è tenuto a comunicare al socio cessionario l'avvenuta opzione, nonché l'ammontare dei redditi che gli sono stati in passato imputati per trasparenza dalla società partecipata, in quanto gli utili, eventualmente distribuiti al socio cessionario, sulla base del comma 12 dell'art. 115 del TUIR 917/1986, riducono per il socio il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta nella società stessa fino a concorrenza dei redditi imputati;

Ü in caso di **aumento del capitale sociale con ingresso di nuovi soci**, la società partecipata ha l'onere di informare costoro dell'avvenuta opzione che, seppure esercitata dai vecchi soci, vincola comunque coloro che entrano a far parte della compagine sociale. In ogni caso, anche nell'ipotesi in cui i nuovi soci non fossero stati informati dell'avvenuta opzione per il regime di trasparenza, quest'ultima è allo stesso modo vincolante.

4. Imputazione ai soci del reddito della società

Ü il **reddito prodotto** dalle s.r.l. viene **attribuito ai soci** in base alla situazione esistente alla data di chiusura del periodo d'imposta. Tuttavia, le modifiche nelle quote di partecipazioni agli utili dei soci, non legate a variazioni della compagine sociale, hanno efficacia solo a partire dal periodo d'imposta successivo. Ciò per evitare che la cessione di quote in prossimità della chiusura del periodo d'imposta venga utilizzato al fine di imputare il reddito prodotto ai soci con aliquote IRPEF più basse;

Ü gli **utili e le riserve di utili** formati nei periodi in cui è efficace l'opzione non concorrono a formare il reddito dei soci cui vengono distribuiti;

Ü allo stesso modo, non concorre alla formazione del reddito imponibile dei soci neanche la **parte di utile distribuito eccedente il reddito imponibile** della società partecipata.

5. Responsabilità ed accertamento

Ü si applicano le norme generali (art.15, comma 8 del TUIR 917/1986 e art.13 del D.M. 23 aprile 2004) sulla **responsabilità solidale** tra socio e partecipata;

Ü valgono le norme sull'**accertamento unitario** (art.115, comma 10 del TUIR 917/1986 e art.12 del D.M. 23 aprile 2004) da effettuare nei confronti della società e dei suoi soci.

6. Acconti

Ü per il primo periodo d'imposta di applicazione della trasparenza, la s.r.l. partecipata deve comunque corrispondere nei termini ordinari gli **acconti IRES**, pur non avendo evidentemente gli obblighi relativi al pagamento del relativo saldo;

Ü gli acconti versati dalla società possono essere **scomputati pro-quota dai soci** in relazione all'IRPEF dovuta sui redditi loro imputati per trasparenza.

Per gli approfondimenti sul nuovo regime dell'opzione per la trasparenza fiscale si rimanda ai documenti [Trasparenza fiscale per i soci persone fisiche di S.r.l. del 29 marzo 2004](#) ed [IRES Disposizioni applicative per la trasparenza fiscale del 4 maggio 2004](#).

4675-Circolare n.49-E del 22 novembre 2004.pdf [Apri](#)