

Roma, 14 maggio 2004

Circolare n.52/2004

Oggetto: Tributi – IRES - Opzione per la trasparenza fiscale – D.M. 23.4.2004 su G.U. n. 101 del 30.4.2004.

Con il decreto indicato in oggetto sono stati fissati i criteri per l'esercizio dell'opzione per la *trasparenza fiscale* prevista ai fini IRES, la tassa sulle società che da quest'anno ha sostituito l'IRPEG (nuovi articoli 115 e 116 del TUIR).

In base al regime della *trasparenza fiscale* i soci delle società di capitali possono scegliere di farsi imputare il reddito della società proporzionalmente allo loro quota di partecipazione societaria; la tassazione avverrà in capo ai singoli soci, analogamente a quanto avviene per le società di persone; nel caso di perdita d'esercizio i soci possono compensare direttamente la perdita con i loro redditi individuali.

L'opzione per il nuovo regime può essere esercitata:

- dalle società a responsabilità limitata e dalle società cooperative con ricavi annui fino a 5.164.568 euro la cui compagine sociale sia composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 (20 per le società cooperative);
- dalle società di capitali i cui soci siano a loro volta società di capitali, a condizione che la partecipazione di ciascun socio sia compresa tra il 10 e il 50 per cento del capitale sociale.

L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali e deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro il primo dei tre esercizi, secondo le modalità che verranno stabilite con successivo provvedimento.

f.to dr. Piero M. Luzzati

Per riferimenti confronta circ.re conf.le n.51/2004
Allegato uno
D/t

© CONFETRA - La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

G. U. n. 101 del 30.4.2004 (fonte Guritel)

DECRETO 23 aprile 2004

Disposizioni applicative del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, di cui agli articoli 115 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi.

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Decreta:

Art. 1.

Soggetti che possono optare per la trasparenza fiscale

1. L'opzione per la trasparenza fiscale prevista dall'art. 115 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel presente decreto di seguito denominato testo unico, può essere esercitata a condizione che la società partecipata e tutti i soci rientrino tra i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lettera a), del testo unico e siano rispettate le percentuali del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'art. 2346 del codice civile e di partecipazione agli utili previste nel medesimo art. 115.

2. L'opzione può essere esercitata, in qualità di soci, anche dai soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lettera d), del testo unico, a condizione che per gli utili distribuiti dalla società partecipata non vi sia obbligo di ritenuta fiscale ovvero la ritenuta, se applicata, sia suscettibile di integrale rimborso.

3. L'opzione può essere esercitata dai soci anche se gli stessi optino in qualità di soggetti controllanti o controllati per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e 130 del testo unico.

Art. 2.

Limiti all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale

1. L'opzione non può essere esercitata qualora la società partecipata:

a) abbia emesso strumenti finanziari di cui all'art. 2346, ultimo comma, del codice civile;

b) ha optato, in qualità di società controllante o controllata, per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e 130 del testo

unico;

c) e' assoggettata a procedure concorsuali di cui all'art. 101, comma 5, del testo unico.

Art. 3.

Percentuali di partecipazione

1. Le percentuali di partecipazione previste nel comma 1 dell'art. 115 del testo unico sono determinate avendo riguardo esclusivamente alla partecipazione detenuta direttamente nella societa' partecipata.
2. La percentuale dei diritti di voto prevista dal comma 1 dell'art. 115 del testo unico e' riferibile alle assemblee previste dagli articoli 2364, 2364-bis e 2479-bis del codice civile.

Art. 4.

Esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale

1. L'opzione deve essere esercitata, oltre che dalla societa' partecipata, anche da tutti i soci che devono comunicarla alla societa' partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. L'opzione si considera perfezionata quando viene trasmessa dalla societa' partecipata all'Agenzia delle entrate entro il primo dei tre periodi di imposta di sua efficacia con le modalita' indicate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia stessa.

2. Nell'ipotesi di mutamento della compagine sociale ovvero di modificazione delle percentuali di partecipazione agli utili o dei diritti di voto nelle assemblee indicate nel comma 2 dell'art. 3, che comportino la perdita di efficacia dell'opzione ai sensi del successivo art. 6, la societa' partecipata effettua, entro i successivi trenta giorni, le relative comunicazioni all'Agenzia delle entrate secondo le modalita' indicate nel provvedimento del direttore dell'Agenzia.

Art. 5.

Rinnovo dell'opzione per la trasparenza fiscale

1. L'opzione e' irrevocabile per tre periodi d'imposta della societa' partecipata ed e' rinnovabile, con le stesse modalita' di cui all'art. 4, entro il primo periodo d'imposta successivo al triennio di efficacia dell'opzione.

Art. 6.

Perdita di efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale

1. L'opzione perde efficacia:
 - a) se vengono meno i requisiti indicati nell'art. 115, commi 1 e 2, del testo unico ovvero se la societa' partecipata emette strumenti finanziari di cui all'art. 2346, ultimo comma, del codice civile, con decorrenza dall'inizio del periodo d'imposta della societa' partecipata in cui sono venuti meno i predetti requisiti ovvero sono emessi i suddetti strumenti finanziari;
 - b) nei casi previsti nell'art. 10, commi 1, 2 e 4, a partire dalla data ivi indicata.
2. L'opzione non perde efficacia qualora si modifichino le percentuali di diritto di voto o di partecipazione agli utili o muti la compagine sociale, purché permangano i requisiti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 115 del testo unico. In caso di cessione di una partecipazione, il socio cedente deve comunicare, contestualmente alla cessione stessa, al socio cessionario l'avvenuto esercizio dell'opzione; in caso di aumento del capitale sociale con ingresso di nuovi soci, tale obbligo di informazione compete alla societa' partecipata.

Art. 7.

Imputazione del reddito e delle perdite

1. Il reddito della societa' partecipata e' imputato ai soci nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura del periodo d'imposta della medesima societa' in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili in essere alla predetta data.
2. Le perdite fiscali della societa' partecipata sono imputate ai soci nel periodo d'imposta indicato nel comma 1 in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite dell'esercizio entro il limite delle rispettive quote del patrimonio netto contabile della societa' partecipata, determinato senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio. Le perdite fiscali eccedenti il limite di cui al periodo precedente e quelle relative ai periodi d'imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della societa' partecipata nei limiti previsti dall'art. 84 del testo unico.
3. Gli oneri per i quali spetta la detrazione d'imposta di cui all'art. 78 del testo unico e i crediti di imposta fruibili nei limiti dell'imposta sul reddito della societa' liquidata sono interamente attribuiti ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Art. 8.

Distribuzione degli utili e delle riserve

1. Gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui e' efficace l'opzione, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci. Tale disposizione si applica anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi, a condizione che rientrino tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1. Le disposizioni del comma 12 dell'art. 115 del testo unico si applicano anche nell'ipotesi di distribuzione degli utili di cui al periodo precedente.
2. Il regime di trasparenza dell'art. 115 del testo unico non modifica la disciplina fiscale di cui all'art. 89 del testo unico relativamente alla distribuzione di riserve costituite con utili di precedenti esercizi ovvero quella delle riserve di cui all'art. 47, comma 5, del testo unico.

3. Nei confronti della società partecipata resta ferma, nelle ipotesi indicate nei commi 1 e 2 del presente articolo, l'applicazione dell'art. 109, comma 4, lettera b), del testo unico.

4. Salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utile realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione; tale presunzione si applica anche se gli utili e le riserve sono distribuiti in periodi diversi da quelli in cui è efficace l'opzione.

5. In caso di esplicita volontà assembleare di distribuzione di riserve di cui all'art. 47, comma 5, del testo unico, la presunzione indicata nell'art. 47, comma 1, secondo periodo, del medesimo testo unico si applica solo con riguardo alle riserve costituite con utili di periodi d'imposta nei quali non ha operato la tassazione per trasparenza; tale disposizione si applica anche nelle ipotesi indicate nel comma 1.

6. La società partecipata fornisce nella dichiarazione dei redditi una separata indicazione degli ammontari delle riserve indicate nei commi precedenti, delle loro distribuzioni e del loro utilizzo per altre finalità, nonché dei redditi imputati ai soci nei periodi d'imposta in cui ha avuto efficacia l'opzione.

Art. 9.

Versamento degli acconti d'imposta

1. Nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, gli obblighi di acconto di cui alla legge 23 marzo 1977, n. 97, permangono anche in capo alla società partecipata che, ove venga scelto il criterio previsionale, deve aver riguardo all'imposta che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

2. In caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli acconti sono calcolati da ciascun soggetto assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche nell'ipotesi di perdita dell'efficacia dell'opzione. In tal caso, per il periodo d'imposta in cui si verifica tale effetto, ciascun socio deve integrare quanto versato a titolo di acconto, se il versamento effettuato è inferiore a quello dovuto; analogamente la società partecipata deve effettuare il versamento di quanto dovuto. I versamenti non eseguiti in tutto o in parte devono essere effettuati entro i termini ordinari ovvero, se questi ultimi scadono prima dei successivi trenta giorni, gli stessi devono essere effettuati entro trenta giorni. I soci possono attribuire in tutto o in parte i versamenti effettuati alla società partecipata, secondo le modalità previste dall'art. 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Art. 10.

Operazioni straordinarie della società partecipata

1. Nel caso in cui la società partecipata è assoggettata a procedure concorsuali richiamate all'art. 101, comma 5, del testo unico nonché in caso di sua trasformazione in altra società non soggetta all'imposta sul reddito delle società, l'opzione perde efficacia a partire dal periodo d'imposta avente inizio, rispettivamente, dalla data indicata nel secondo periodo del medesimo comma 5 dell'art. 101 e dalla data in cui ha effetto la trasformazione.

2. In caso di trasferimento all'estero della residenza della società partecipata, ai sensi dell'art. 166 del testo unico, l'opzione perde efficacia a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è avvenuto il trasferimento stesso.

3. Se la società partecipata è messa in liquidazione, l'opzione non perde efficacia. Tuttavia, in deroga all'art. 182, comma 3, del testo unico, il reddito o le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella liquidazione si considerano definitivi, indipendentemente dalla durata della liquidazione stessa.

4. In caso di fusione o di scissione della società partecipata, l'opzione perde efficacia a partire dalla data da cui l'operazione esplica i suoi effetti fiscali, salvo che essa venga confermata da tutti i soggetti interessati, ricorrendo i presupposti indicati nei commi 1 e 2 dell'art. 115 del testo unico, entro il periodo d'imposta da cui decorrono i predetti effetti fiscali e con le stesse modalità indicate nell'art. 4; in tal caso non si applicano le disposizioni dell'art. 9, comma 3. Restano comunque fermi gli obblighi di acconto indicati dall'art. 172, comma 10, del testo unico.

Art. 11.

Rideterminazione del reddito imponibile oggetto di imputazione

1. Ciascun socio applica la disciplina di cui all'art. 115, comma 11, del testo unico, sulla quota di reddito della società partecipata ad esso imputato e provvede, a tal fine, secondo le disposizioni dei commi successivi, a rettificare i valori fiscali degli elementi dell'attivo patrimoniale e dei fondi di accantonamento del passivo patrimoniale della società stessa che divergono da quelli contabili, dandone indicazione in apposito prospetto della dichiarazione. Sulla base di tali rettifiche, il socio deve aumentare, in ciascun esercizio, il reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata, diminuendo i componenti negativi e aumentando quelli positivi relativi ai predetti elementi e fondi.

2. L'importo da assumere ai fini delle rettifiche di cui al comma 1 è costituito dall'ammontare delle svalutazioni della partecipazione dedotte fiscalmente dal socio nel periodo d'imposta antecedente a quello dal quale ha effetto l'opzione e nei nove precedenti, ivi comprese quelle che si considerano dedotte ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera p), del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, ovvero dall'ammontare, se inferiore, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti fiscalmente non riconosciuti operati dalla società partecipata che hanno determinato le svalutazioni.

3. Agli effetti del comma 2:

a) assumono rilevanza solo:

1) le rettifiche di valore e gli accantonamenti diversi da quelli costituiti a fronte di oneri la cui irrilevanza fiscale e' considerata definitiva, operati negli esercizi in perdita ricompresi nel predetto periodo temporale e fino a concorrenza della perdita stessa;

2) le svalutazioni che il socio non avrebbe effettuato, ai sensi dell'art. 61, comma 3, lettera b), del testo unico, nel testo vigente antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in assenza di tali rettifiche e accantonamenti;

b) non si tiene, comunque, conto delle svalutazioni riferibili alle partecipazioni successivamente cedute a soggetti non appartenenti al gruppo; se le partecipazioni sono cedute a societa' del gruppo, l'obbligo di operare le rettifiche si trasferisce alla societa' cessionaria e le svalutazioni sono ridotte dei maggiori valori che sono stati assoggettati a tassazione dalla societa' cedente per effetto della cessione; si considerano societa' del gruppo le societa' controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile.

4. Le rettifiche di cui ai commi precedenti vanno apportate agli elementi dell'attivo patrimoniale nonche' ai fondi di accantonamento del passivo patrimoniale del bilancio della societa' partecipata relativo all'esercizio precedente a quello da cui ha effetto l'opzione, qualora il loro valore fiscale risulti, rispettivamente, superiore e inferiore a quello contabile. Il socio rettifica in diminuzione il valore degli elementi dell'attivo e in aumento quello dei fondi di accantonamento, ripartendo su ciascuno di essi, e fino al riassorbimento delle predette differenze, l'importo calcolato ai sensi dei precedenti commi 2 e 3, in base al rapporto tra la differenza del valore fiscale rispetto a quello contabile relativo a ciascun elemento e fondo e l'ammontare complessivo delle differenze relative a tutti gli elementi e fondi.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano esclusivamente con riferimento al periodo di efficacia dell'opzione.

Art. 12.

Disposizioni in materia di accertamento

1. In caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del soggetto partecipante del reddito imputato dalla societa' partecipata, si applicano le disposizioni dell'art. 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riguardante il potere di procedere ad accertamento parziale.

2. Ai soggetti che optano si applicano le disposizioni di cui all'art. 40, secondo comma, del predetto decreto n. 600 del 1973.

Art. 13.

Responsabilita' della societa' partecipata e comunicazioni obbligatorie

1. La societa' partecipata e' responsabile solidalmente con i soci dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi relativi al reddito imputato per trasparenza. Tale disposizione non si applica nel caso di cui all'art. 12, comma 1, nonche' di omesso o carente versamento dell'imposta da parte dei soci.

2. Ai fini della disposizione del secondo periodo del comma 1 dell'art. 8, in caso di cessione della partecipazione, il socio cedente deve comunicare al cessionario l'ammontare dei redditi che sono stati oggetto di imputazione ai sensi del comma 1 dell'art. 115 del testo unico, nonche' gli utili che in caso di distribuzione riducono l'importo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Art. 14.

Disposizioni concernenti la trasparenza fiscale delle societa' a ristretta base proprietaria

1. L'opzione di cui all'art. 115 del testo unico puo' essere esercitata dalla societa' a responsabilita' limitata e dai suoi soci, ai sensi dell'art. 116 del testo unico, a condizione che:

a) il volume dei ricavi della societa' partecipata indicati in dichiarazione dei redditi del periodo precedente a quello di opzione non superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore; a tal fine non si tiene conto di quelli di cui all'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico;

b) la compagine sociale sia composta esclusivamente da persone fisiche residenti, anche se esercenti attivita' di impresa, o non residenti purché la partecipazione sia riferibile ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in numero non superiore a 10 o, nel caso di societa' cooperative, a 20.

2. Se vengono meno le condizioni di cui al comma 1, lettere a) e b), l'opzione perde efficacia a decorrere, rispettivamente, dal periodo d'imposta successivo e dallo stesso periodo d'imposta.

3. L'opzione perde efficacia nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione con i requisiti di cui all'art. 87 del testo unico, salvo che tale partecipazione sia posseduta o acquistata per effetto di obbligo di legge, regolamento o altro atto amministrativo.

4. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli precedenti.

Il presente decreto sara' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 23 aprile 2004

Il Ministro: Tremonti