

Studio Tributario
e Societario



Master Tributario

Trasparenza fiscale, Elena Fiorina

Deloitte.

Premessa

La doppia imposizione economica e la doppia imposizione giuridica

La tassazione per trasparenza

La doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica

Il fenomeno della doppia imposizione è suscettibile di essere apprezzato sia sul piano meramente economico, sia sul piano prettamente giuridico; esso, inoltre, è suscettibile di assumere sia una rilevanza circoscritta all'ordinamento interno, sia una rilevanza sul piano del diritto tributario internazionale.

Il divieto della doppia imposizione è un principio cardine del nostro sistema tributario, che serve ad evitare che lo stesso reddito venga tassato più volte. Nella disciplina delle imposte dirette questo principio è regolamentato dall'art. 163 del TUIR secondo il quale «**La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi**». In base alla citata disposizione sono vietate la doppia imposizione giuridica ed economica.

Si parla di doppia imposizione giuridica per indicare una duplicazione di tassazione a carico del medesimo soggetto in relazione ad un solo presupposto impositivo, diversamente, la doppia imposizione economica attiene a quei fenomeni che comportano una doppia tassazione di una medesima ricchezza presso soggetti diversi.

Esemplificando:

- la doppia imposizione giuridica si ha quando lo stesso reddito è tassato più volte nei confronti dello stesso soggetto. Pensiamo al caso di una società Italiana Alfa Spa che ha una stabile organizzazione in Francia: il reddito della stabile organizzazione deve essere dichiarato in Francia, paese in cui l'imponibile è prodotto, ed in Italia paese di residenza della società,
- la doppia imposizione economica si ha quando lo stesso reddito è tassato più volte in capo a soggetti diversi. Si pensi, ad esempio, all'utile conseguito nell'esercizio d'impresa da una società di capitali e successivamente distribuito ai soci: il medesimo reddito concorre alla base imponibile della società nel momento in cui è prodotto ed alla base imponibile dei soci nel momento della distribuzione degli utili.

La tassazione per trasparenza

La doppia imposizione economica e doppia imposizione giuridica

A livello di normativa domestica, per quanto qui di interesse, la doppia imposizione viene ad essere annullata/mitigata attraverso la trasparenza fiscale e l'esenzione sui dividendi.

A livello internazionale, le regole di collocazione dei redditi in una determinata giurisdizione possono dar luogo a fenomeni di doppia imposizione (sia giuridica che economica), in tale ipotesi i problemi di doppia imposizione possono essere risolti dagli Stati mediante la sottoscrizione di convenzioni contro le doppie imposizioni o unilateralmente dal singolo Stato (es. credito d'imposta estero - ex art. 165 del TUIR).

I metodi utilizzati dalle convenzioni per eliminare la doppia imposizione sono **il metodo dell'esenzione ed il metodo del credito d'imposta**.

Con il metodo dell'esenzione la potestà impositiva esclusiva viene riconosciuta ad un solo Stato, come accade, ad esempio, per i redditi immobiliari che, ai sensi dell'art. 6 del modello di convenzione OCSE, sono tassati esclusivamente nello Stato in cui si trova l'immobile.

Il metodo del credito d'imposta, invece, è volto ad eliminare gli effetti derivanti dall'esercizio, da parte di due Stati, della potestà impositiva sullo stesso reddito, come accade nel caso dei dividendi, degli interessi e dei canoni. Mediante il credito d'imposta lo Stato della residenza riconosce al proprio contribuente un credito per le imposte assolate nel Paese della fonte.

L'art. 5 del TUIR

Il funzionamento della trasparenza fiscale

La tassazione per trasparenza

La disposizione dell'art. 5 del TUIR come modificato dall'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 209/2023

1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.
3. Ai fini delle imposte sui redditi:
 - a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;
 - b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;
 - c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al secondo comma può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;
 - d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso.
4. I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:
 - a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;
 - b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;
 - c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.
5. Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado .

La tassazione per trasparenza

I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (art. 5, comma 1)

Il comma 1 dell'art. 5 stabilisce che i redditi prodotti dalle società:

- semplici (artt. 2251-2290 c.c.),
- in nome collettivo (artt. 2291-2312 c.c.) e
- in accomandita semplice (artt. 2313-2324 c.c.),

residenti nel territorio dello Stato, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla loro quota di partecipazione agli utili.

L'ambito soggettivo di applicazione della norma è quindi, in prima analisi, quello tipico delle società personali, prive di personalità giuridica, purché residenti in Italia.

Il reddito d'esercizio delle società di persone partecipate si imputa al partecipante (socio), anche qualora materialmente non percepito, e viene tassato presso il partecipante ai fini IRPEF o IRES (la società di persone resta invece soggetto passivo, in proprio, di IRAP e di IVA).

Si tratta del c.d. **principio di trasparenza**, che opera mediante imputazione diretta dei redditi prodotti dalla società ai propri soci partecipanti, senza necessità di alcuna delibera di distribuzione e/o di materiale incasso.

Infatti, imputazione significa che il reddito delle società di persone è ascritto ai soci (entrando a far parte della loro dichiarazione) anche se esso non sia stato effettivamente corrisposto/percepito.

Nel sistema di tassazione per trasparenza, la società provvede al calcolo del reddito, senza liquidare la relativa imposta sul reddito. Il reddito così quantificato viene successivamente attribuito a ciascun socio in ragione della percentuale di partecipazione agli utili fissata nel contratto.

La tassazione per trasparenza

La trasparenza fiscale è estesa anche ad altri enti/soggetti (art. 5, comma 3)

Il comma 3 dell'art. 5 prevede la tassazione per trasparenza dei redditi prodotti in forma associata si applichi anche ad alcune tipologie di contribuenti non espressamente disciplinate dal Codice civile, quali:

1. le società di armamento (da equipararsi alle s.n.c. o alle s.a.s. a seconda del fatto che siano costituite all'unanimità o a maggioranza);
2. le società di fatto (da equipararsi alle snc in ipotesi di svolgimento di attività commerciale, o alle s.s. qualora non svolgano attività commerciale);
3. **le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni (da equipararsi alle società semplici).**

La tassazione per trasparenza

La residenza delle società di persone e altri enti di cui all'art. 5 del TUIR

La lettera d) del comma 3 dell'art. 5 è stata oggetto di modifica da parte del D.Lgs. 209/2023 attuativo della riforma fiscale di cui alla Legge Delega n. 111/2023 con riferimento alla fiscalità internazionale.

La “vecchia” disposizione recitava *“si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno **la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata»*.

In maggiore dettaglio, la sede dell'amministrazione di una società veniva definito come il luogo dove si «prendono decisioni più importanti» la cui rilevanza investe l'impresa nel suo complesso, ovvero il luogo nel quale vengono definiti gli indirizzi strategici dell'azienda e dal quale, di conseguenza, vengono diramate le relative direttive. Quindi, sotto il profilo fiscale, la sede dell'amministrazione (c.d. *place of effective management*), coincideva con il luogo dove gli amministratori si riuniscono abitualmente per definire le strategie dell'impresa, da dove realmente provengono gli impulsi direttivi e decisionali, ovvero il luogo ove le strategie fondamentali della società sono realmente assunte.

La nuova norma (in vigore dal 28 dicembre 2023) dispone che *«si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato **la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale**. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso»*.

La medesima disposizione la troviamo nell'art. 73 del TUIR con riferimento alla residenza delle società e degli altri enti.

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza non confligge con i principi costituzionali

Il principio di tassazione per trasparenza del reddito in capo ai partecipanti in assenza di un'effettiva percezione (i.e. disponibilità del reddito) è stato oggetto di valutazione da parte della Corte Costituzionale (per violazione degli artt. 3, 24, 53 e 113 della Costituzione) che ha notato nella sentenza 17 luglio 2020, n. 201, quanto segue:

... Tale metodo dell'attribuzione del reddito «per trasparenza... comporta quindi la tassazione IRPEF direttamente in capo ai soci degli utili societari, con imputazione degli stessi per ciascun periodo d'imposta e indipendentemente dalla percezione: **assume, così, rilievo il solo fatto della produzione del reddito** (con conseguente irrilevanza fiscale della distribuzione degli utili negli esercizi successivi). ... **in forza dell'imputazione al socio del reddito di partecipazione pro quota, indipendentemente dall'effettiva percezione, il socio medesimo diventa l'unico soggetto passivo dell'imposta personale, avendo in realtà dichiarato un reddito proprio ancorché il presupposto dell'imposizione si verifichi unitariamente presso l'ente collettivo che lo produce e lo dichiara. Questa diretta imputazione del reddito è la conseguenza logica immediata del principio ... di "immedesimazione" esistente tra società a base personale e singoli soci che la compongono, per cui non è configurabile una soggettività distinta, separata o disgiunta della società rispetto ai soci ...».**

Sostanzialmente, con la sentenza in parola la Corte Costituzionale ha confermato la legittimità della tassazione IRPEF dei redditi prodotti dalle società di persone secondo il principio di "trasparenza" in quanto questo criterio è stato considerato **non in contrasto con la nozione generale del "possesso" del reddito previsto dall'articolo 1 del TUIR.**

Inoltre in questa sede è stato ulteriormente precisato che le società di persone non costituiscono un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma sono assunti alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del reddito, il quale viene attribuito ai soci al termine dell'esercizio e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili. Secondo la Corte Costituzionale, poi, la scelta di traslare il reddito in capo ai soci risulta ancor più condivisibile se si tiene conto che nelle società di persone, spesso prive di un soddisfacente patrimonio proprio e senza un bilancio formale, la riscossione può essere più difficoltosa.

In altre parole: **Quando non vi è immedesimazione ma contrapposizione intersoggettiva** fra socio e società partecipata, il reddito della società viene tassato solo presso la società, mentre la tassazione del reddito presso il socio deve attendere la distribuzione del reddito dalla società al socio in forma di «dividendo» (con gli opportuni meccanismi di tutela contro la doppia imposizione). **Questa è la situazione delle società «fiscalmente opache».**

Di contro, l'imputazione del reddito della società al socio e la tassazione di esso presso il socio (trasparenza), senza ulteriori tassazioni sui prelievi di utili già tassati, **semplifica e salta quel «doppio passaggio».**

La tassazione per trasparenza

Le quote di partecipazione sono stabilite al comma 2 dell'art. 5 (ad eccezione che per le associazioni professionali) con riferimento ai soci risultanti alla chiusura del periodo di imposta

Il comma 2 dell'art. 5 stabilisce inoltre che **le quote di partecipazione agli utili** si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di **data anteriore all'inizio del periodo d'imposta**; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Il comma 3, lettera c), dispone che per le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, **l'atto o la scrittura di cui al secondo comma può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione. In considerazione della natura personale della prestazione degli associati nell'ambito di un'associazione professionale, tale ultima disposizione consente di stabilire a posteriori le quote di reddito da attribuire a ciascun associato, al fine di determinarle più correttamente in base alle prestazioni effettivamente svolte.**

Poiché l'imputazione dei redditi a ciascun socio avviene sulla base della quota di partecipazione agli utili, l'Amministrazione finanziaria ha più volte affermato che se il socio entra nella società di persone nel corso dell'esercizio **assume rilevanza, ai fini della detta imputazione, la compagine sociale esistente alla chiusura del periodo di imposta** (R.M. 12 giugno 1978, n. 849, e del 24 maggio 1995, n. 127, anche le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi depongono in tal senso).

La Cassazione ha invece affermato che (Ordinanza 12 maggio 2016, n. 9731) i redditi della società devono essere imputati, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, esclusivamente al socio che rivesta tale qualifica *«al momento della approvazione del rendiconto (e, quindi, al socio subentrante) proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, e non già al socio uscente ed a quello subentrante attraverso una ripartizione in funzione della rispettiva durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio, in quanto ... secondo i principi civilistici in tema di ripartizione degli utili nelle società di persone - cui la disciplina tributaria coerentemente si uniforma - il diritto agli utili matura solo con l'approvazione del rendiconto (Cass. 8423/1994). Invero, il diritto del socio verso la società a percepire l'intera quota di utili compete al cessionario che sia socio al momento del rendiconto, cioè al momento in cui quel diritto alla percezione degli utili si concretizza»*.

La tassazione per trasparenza

La categoria reddituale del reddito ascritto ai soci partecipanti

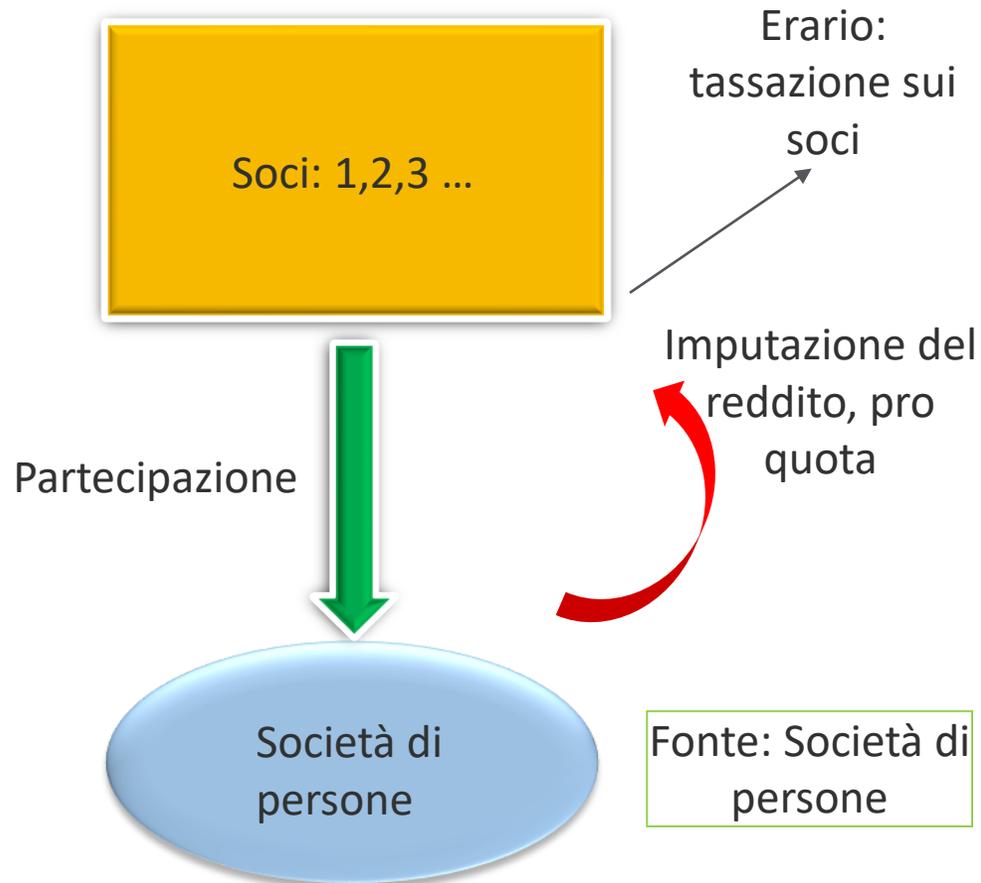
I redditi imputati ai soci per trasparenza dalle società di persone non costituiscono un'autonoma categoria reddituale ma bensì **mantengono la medesima natura reddituale che possedevano in capo alla società di persone presso la quale vengono determinati.**

- Nel caso di **redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice**, il reddito che viene imputato per trasparenza a ciascun socio mantiene la propria natura di reddito di impresa (ancorché prodotto in forma associata), ferma la presunzione di commercialità di cui al comma 3 dell'art. 6 del TUIR (*i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi*).
- Diversamente alle **società semplici**, ai sensi dell'art. 2249 c.c., è precluso l'esercizio di attività commerciali. Pertanto, le società semplici non possono produrre reddito di impresa, di conseguenza, il reddito complessivo della società semplice è determinato secondo i medesimi criteri previsti per le persone fisiche, ai sensi dell'art. 3 del TUIR, ovvero come sommatoria di tutti i redditi posseduti, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, al netto degli oneri deducibili.

Dal momento che le società semplici non possono produrre redditi di impresa e redditi da lavoro dipendente, i redditi ad esse imputabili sono esclusivamente i seguenti:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi diversi.

Redditi prodotti in forma associata (una «fiscal unit» elementare)



La società di persone realizza un reddito di 1.000.
Ai soci viene attribuito «pro quota» tale reddito ai fini della liquidazione delle imposte sul reddito.

Esempio

Socio 1 (50%) = 500

Socio 2 (25%) = 250

Socio 3 (25%) = 250

Totale reddito attribuito ai soci = 1.000

Distribuzione di dividendi da parte della società trasparente

La rettifica del costo fiscale della partecipazione

La tassazione per trasparenza

Il costo fiscale della partecipazione in capo ai soci partecipanti – tassazione per trasparenza e distribuzione di dividendi incidono sul costo fiscale della partecipazione

La circostanza che la tassazione dei redditi prodotti dalle società di persone abbia luogo per trasparenza, implica la conseguente necessaria **irrelevanza fiscale delle distribuzioni di utili**.

Il reddito imputato al partecipante entra a comporre **il costo fiscalmente riconosciuto** della partecipazione, aggiungendosi agli eventuali conferimenti di capitale fatti.

Il prelevamento del reddito tassato per trasparenza non costituisce dividendo imponibile e a questo fine si computa in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (come se fosse una restituzione di capitale).

Infatti:

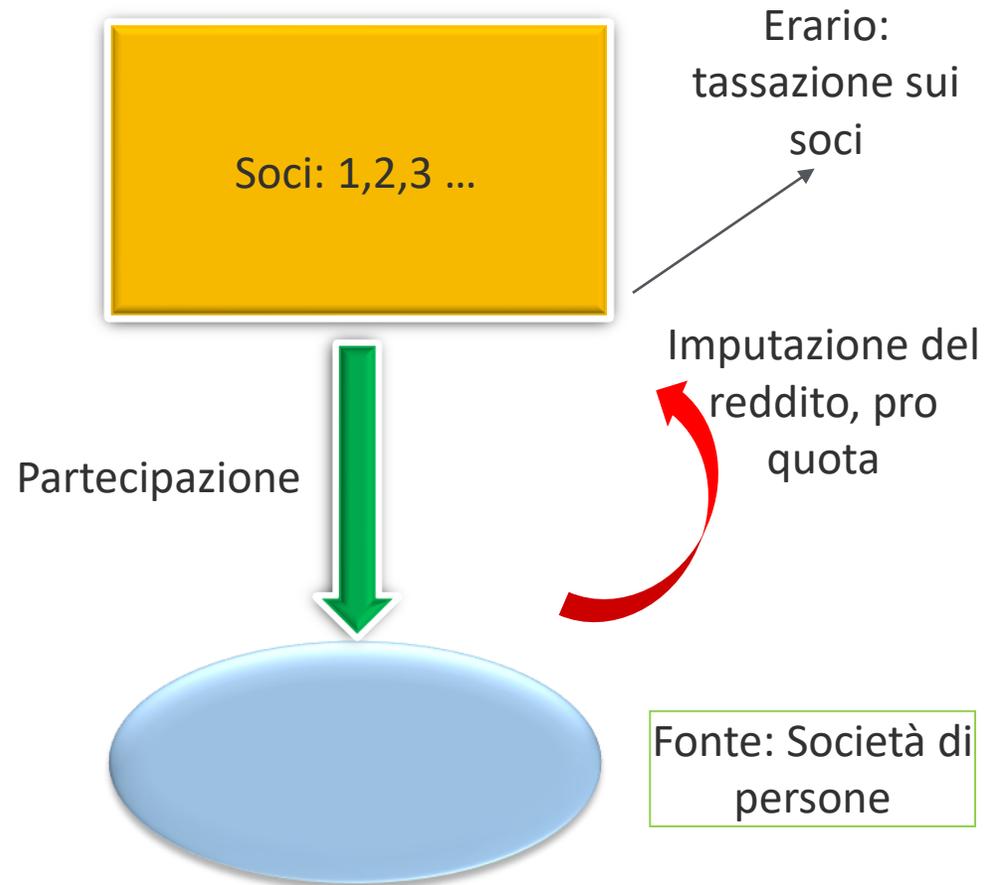
- l'imputazione del reddito (+) o delle perdite per trasparenza e (-)
- la eventuale successiva distribuzione di utili (-)

rilevano ai fini della determinazione del costo fiscale della partecipazione ai sensi dell'**art. 68 comma 6 del TUIR**.

La citata norma dispone che per le partecipazioni nelle società indicate dall'art. 5 del TUIR **il costo fiscale è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio**.

In tal modo, i redditi della società già tassati per trasparenza in capo ai soci non sono assoggettati nuovamente a tassazione.

Redditi prodotti in forma associata (una «fiscal unit» elementare)



Società di persone residenti

1. Il reddito imputato ai soci per trasparenza viene tassato in base alle aliquote (proporzionali o marginali) dei soci
2. Le perdite sono compensabili con altri redditi dei soci (art. 8, c. 2 e 3, del T.U.I.R.)
3. Il reddito imputato ai soci incrementa il costo fiscale della partecipazione
4. Il reddito **percepito** riduce detto costo
5. **Regole «3» e «4»: strumenti per eliminare la doppia imposizione economica sullo stesso reddito**

N.B.: le società personali non residenti non sono entità fiscalmente trasparenti

Raccordo fra «imputazione» e «distribuzione»

La società di persone consegue un utile prima delle imposte di 1.000; versa l'IRAP, della quale è soggetto passivo; imputa il reddito al lordo dell'IRAP (costo non deducibile) ai soci X (60%) e Y (40%) – Effetti sul costo della partecipazione – Distribuzione – Adeguamento del costo della partecipazione

SOCIETA' di persone (**fonte del reddito**)

reddito lordo

1.000

IRAP

3,90% 39

reddito netto distribuibile

961

IMPUTAZIONE del reddito imponibile

soci

X

Y

quote di partecipazione

60%

40%

600

400

1.000,0

tassazione soci (es. persone fisiche - aliquota marginale)

43%

41%

IRPEF

258

164

costo partecipazione

600

400

distribuzione

576,6

384,4

961

imposte sulla distribuzione

0

0

nuovo costo partecipazione

23,4

15,6

39

La società distribuisce l'utile al netto dell'IRAP (961), ma imputa ai soci un imponibile di 1.000, pro quota.

L'utile distribuito può finanziare l'imposta sul reddito dovuta dai soci.

Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione si riduce di conseguenza.

Costo fiscalmente riconosciuto

Le società di persone non debbono disporre di un capitale minimo e possono essere costituite anche senza apporti iniziali. Le perdite potranno quindi essere coperte man mano che se ne presenti la necessità

Costo fiscalmente riconosciuto:
apporti di capitale + redditi imputati per trasparenza – prelievi di utili – perdite (fino a concorso)

		Raccordo fra valori civilistici e costo fisc. riconosciuto	
		civilistico	fiscale
apporti di capitale		1.000	1.000
utili della società	t0	100	
reddito imponibile			137
			nuovo costo fiscale
			1.137
utili prelevati		20	20
			nuovo costo fiscale
			1.117
riserve non distribuite		80	
perdite della società	t1	700	700
perdite eccedenti le riserve		620	
			nuovo costo fiscale
apporti residui		380	417
differenza			37

$$380 = 1000 + 100 - 20 - 700$$

$$417 = 1000 + 137 - 20 - 700$$

La trasparenza

Ritenute, crediti di imposta e perdite

La tassazione per trasparenza

Oggetto dell'imputazione per trasparenza sono il reddito, le perdite, le ritenute e i crediti di imposta

Il principio della trasparenza comporta che non solo il reddito ma anche eventuali **ritenute** (cfr. C.M. 23 dicembre 2009, n. 56 e circ. CNDCEC 12 maggio 2010, n. 18/IR), **crediti di imposta e perdite**, siano imputati ai soci.

La società deve, in ogni caso, adempiere agli obblighi fiscali relativi alla determinazione del corretto reddito da imputarsi ai propri soci.

Con riferimento alle **ritenute** l'**art. 22 del TUIR** dispone che *«Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti»*.

Si rammenta tuttavia che nella C.M. n. 56/E del 23 dicembre 2009, l'Agenzia notava che:

- L'**art. 5** del TUIR disciplina l'imputazione dei redditi prodotti in forma associata dalle società di persone, dalle associazioni senza personalità giuridica per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, dalle società di fatto, da quelle di armamento e dalle imprese familiari. Principio comune a tutte le ipotesi elencate è che i redditi prodotti dall'ente collettivo sono imputati a ciascun socio o associato, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Da ciò consegue che, **ai fini delle imposte sui redditi, alle società ed associazioni in parola non viene riconosciuta una soggettività piena e distinta da quella del socio, dell'associato o del partecipante, seppure su di esse gravino precisi obblighi contabili e dichiarativi**;
- tale situazione non trova, però, riscontro in altri settori impositivi. Ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le società ed associazioni indicate dall'**articolo 5** del TUIR soddisfano il requisito personale ed hanno una soggettività distinta da quella dei soci ed associati, tant'è che sono titolari di una propria partita IVA, emettono fatture in nome proprio e sono tenute al rispetto di tutti gli obblighi previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;
- *«alla luce di tale premessa occorre interpretare la previsione dell'**articolo 22 del TUIR**, secondo cui «Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti», chiarendo come tale disposizione possa coordinarsi con la facoltà di compensare imposte e contributi riconosciuta, dall'**articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**, a tutti i contribuenti che effettuano versamenti diretti»,*
- *«Il tenore letterale dell'articolo 22, introdotto dal **D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344**, in sostituzione dell'originario articolo 19, presente nel testo unico fin dalla data della sua approvazione - e, dunque, prima che il legislatore, con il ricordato **articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997**, ammettesse la possibilità di compensazione generalizzata tra imposte e contributi di natura diversa - sembrerebbe consentire lo scomputo delle ritenute esclusivamente dalle imposte dovute dai soci, associati o partecipanti. Tale previsione, peraltro, deve essere letta in chiave evolutiva e sistematica»,* arrivando alla conclusione che **i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR possano acconsentire in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito IRPEF, siano utilizzate dalla società o associazione**, sicché il credito ad esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24.

La tassazione per trasparenza

Oggetto dell'imputazione per trasparenza sono il reddito, le perdite, le ritenute e i crediti di imposta

Con riferimento ai **crediti di imposta**, l'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella risposta a interpello del 4 marzo 2020, n. 85, che **possono essere trasferite ai soci di società di persone le agevolazioni alle imprese concesse sotto forma di credito d'imposta, mediante attribuzione agli stessi del credito non utilizzato dalla società e ciò in virtù della considerazione che il reddito di partecipazione imputato ai soci ha la stessa natura di quello conseguito dal soggetto partecipato.**

Nel caso di specie si trattava del c.d. bonus per investimenti in beni strumentali nel Mezzogiorno (di cui all'art. 1, commi da 98 a 108, della l. 28.12.2015, n. 208).

Infatti, l'Amministrazione finanziaria, facendo propri i principi già formulati con la R.M. 31 luglio 2003, n. 163/E e con le precedenti R.M. n. 120/E e n. 286/E del 2002, riguardanti i crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsti dagli artt. 7 e 8 della l. 23.12.2000, n. 388, ha affermato che tale conclusione è diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, perché **il reddito di partecipazione imputato ai soci «ha la stessa natura - di reddito d'impresa - di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione. Le società, quindi, indicano in dichiarazione il credito maturato e quello già utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa ed utilizzano il residuo compensandolo direttamente con le imposte e i contributi da esse dovuti, oppure attribuendolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili».**

È stato, inoltre, precisato che *«l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo e chiarisce che i soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione».*

La tassazione per trasparenza

Oggetto dell'imputazione per trasparenza sono il reddito, le perdite, le ritenute e i crediti di imposta

Ai sensi dell'art. 8 del TUIR:

- le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni sono compensabili anche con redditi di altre categorie (comma 1), essendo utilizzabili a riduzione del reddito complessivo,
- invece, ai sensi del comma 3 dell'art. 8 del TUIR **le perdite delle imprese individuali e delle società commerciali di persone possono essere scomputate esclusivamente dai redditi d'impresa conseguiti nello stesso periodo d'imposta** e, per la differenza, in quelli successivi (non più, quindi, dagli altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo) nella misura dell'80% (cfr. Legge n. 145/2018, Legge di bilancio 2019).

NOTA:

Con particolare riferimento alle perdite conseguite dalle società di persone, è, quindi, necessario tenere presente che, prima ancora di essere utilizzate in compensazione, le stesse devono essere, come detto, **ripartite fra i soci partecipanti in virtù del principio di trasparenza**. Ai sensi dell'art. 8, comma 2, primo periodo, del TUIR le stesse vanno, quindi, **imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili** che - in mancanza di diversa indicazione contenuta nell'atto pubblico o nella scrittura privata autenticata di costituzione ovvero nell'atto predisposto in data anteriore all'inizio del periodo d'imposta - si presume proporzionata al valore dei conferimenti. Se quest'ultimo non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Per quanto riguarda le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni, esse sono deducibili da redditi di altre categorie (c.d. compensazione orizzontale), senza però possibilità di riporto in avanti nei periodi di imposta successivi dell'eccedenza non utilizzata.

Nel primo periodo del comma 3 dell'art. 8 del TUIR è stabilito che le perdite delle imprese individuali e delle società commerciali di persone possono essere scomputate esclusivamente dai redditi d'impresa conseguiti nello stesso periodo d'imposta e, per la differenza, in quelli successivi (non più, quindi, dagli altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo). Tali perdite possono, pertanto, compensare l'intero importo di eventuali altri redditi d'impresa conseguiti nello stesso periodo d'imposta. Il limite dell'80 per cento si applica, quindi, soltanto per lo scomputo delle eccedenze di perdite dai redditi dei successivi periodi d'imposta sempre con riferimento al solo reddito di impresa.

La tassazione per trasparenza

Le società in accomandita semplice

Nel secondo periodo dell'art. 8, comma 2, è contenuta una disposizione specifica per **le società in accomandita semplice** che, derogando alla regola generale di simmetria utili/perdite, **limita ai soli soci accomandatari la deducibilità delle perdite di tali società che eccedono l'ammontare del capitale sociale.**

Pertanto, ai soci accomandanti le perdite societarie possono essere imputate nei soli limiti del capitale sociale.

La ratio di tale disposizione deriva dal diverso regime di responsabilità dei soci e, in particolare, dal fatto che **l'accomandante risponde delle perdite solo nei limiti della quota di capitale di propria spettanza.**

Con riferimento a questa previsione normativa, si pone il problema della misura di deducibilità delle perdite eccedenti il capitale sociale da parte degli accomandatari.

Sul tema l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'art. 8 non fissa un limite alla complessiva deducibilità delle perdite fiscali; questa norma, infatti, si limita a dettare un criterio per la ripartizione delle perdite che favorisce i soci (Risoluzione n. 152/E del 2001) accomandatari, atteso che questi ultimi rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali con tutto il loro patrimonio, indipendentemente dalla quota conferita.

Pertanto, l'intera differenza tra la perdita fiscale e il capitale sociale deve essere ripartita tra i soci accomandatari in proporzione alle loro quote di partecipazione.

La tassazione per trasparenza

Le società in accomandita semplice, esempio

Data una sas con capitale di 10.000 Euro:

SOCIO A (accomandante)	euro 5.000,00
SOCIO B (accomandatario)	euro 5.000,00
Esercizio 20x1: perdita	euro 25.000,00

a) Quota entro i limiti del capitale (10.000,00):

SOCIO A (accomandante)	euro 5.000,00
SOCIO B (accomandatario)	euro 5.000,00

b) Quota oltre i limiti del capitale (15.000,00):

SOCIO A (accomandante)	euro ---
SOCIO B (accomandatario)	euro 15.000,00

Da cui, le perdite complessivamente a carico dei due soci risultano dalla seguente tabella:

SOCI	QUOTA nei limiti	QUOTA oltre i limiti	TOTALE
SOCIO A (accomandatario)	5.000,00	15.000,00	20.000,00
SOCIO B (accomandante)	5.000,00	---	5.000,00
TOTALE PERDITA			25.000,00

Socio società di capitali

Funzionamento della trasparenza con soci soggetti IRES

La tassazione per trasparenza

Società di capitali e società di persone

Anche le società di capitali possono essere socie di società di persone «trasparenti» (art. 2361, comma 2, cod. civ.). In tal caso, il reddito imputato alle società di capitali socie sconta l'IRES (aliquota attuale: 24%).

Nel passaggio del reddito dalla società di persone trasparente alla società di capitali socia non vi è ulteriore tassazione (salva la riduzione del costo della partecipazione).

La **redistribuzione** del reddito ai soci della società di capitali è un **dividendo**, tassabile come tale presso i soci.

Prelievo complessivo: IRAP alla fonte (società di persone); IRES presso la società di capitali socia; imposta sul socio della società di capitali (dividendo).

Inoltre, l'**art. 101, comma 6, del TUIR** dispone che le **«perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza dalla stessa società che ha generato le perdite»**.

Non è pertanto consentito utilizzare la perdita prodotta dalla società di persone in diminuzione del reddito del “socio IRES”, ma tale risultato negativo dovrà essere portato a nuovo ed eventualmente utilizzato in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza, nei successivi periodi d'imposta, dalla medesima società di persone.

Si tratta di una disposizione «curiosa», probabilmente a carattere antielusivo.

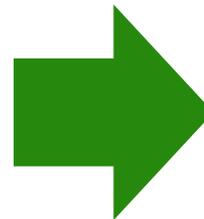
Raccordo fra Conto Economico della società di capitali socia di società di persone e Modello di dichiarazione fiscale della società di capitali partecipante



La società di capitali accerta nel **bilancio t1**, per competenza, l'utile distribuibile

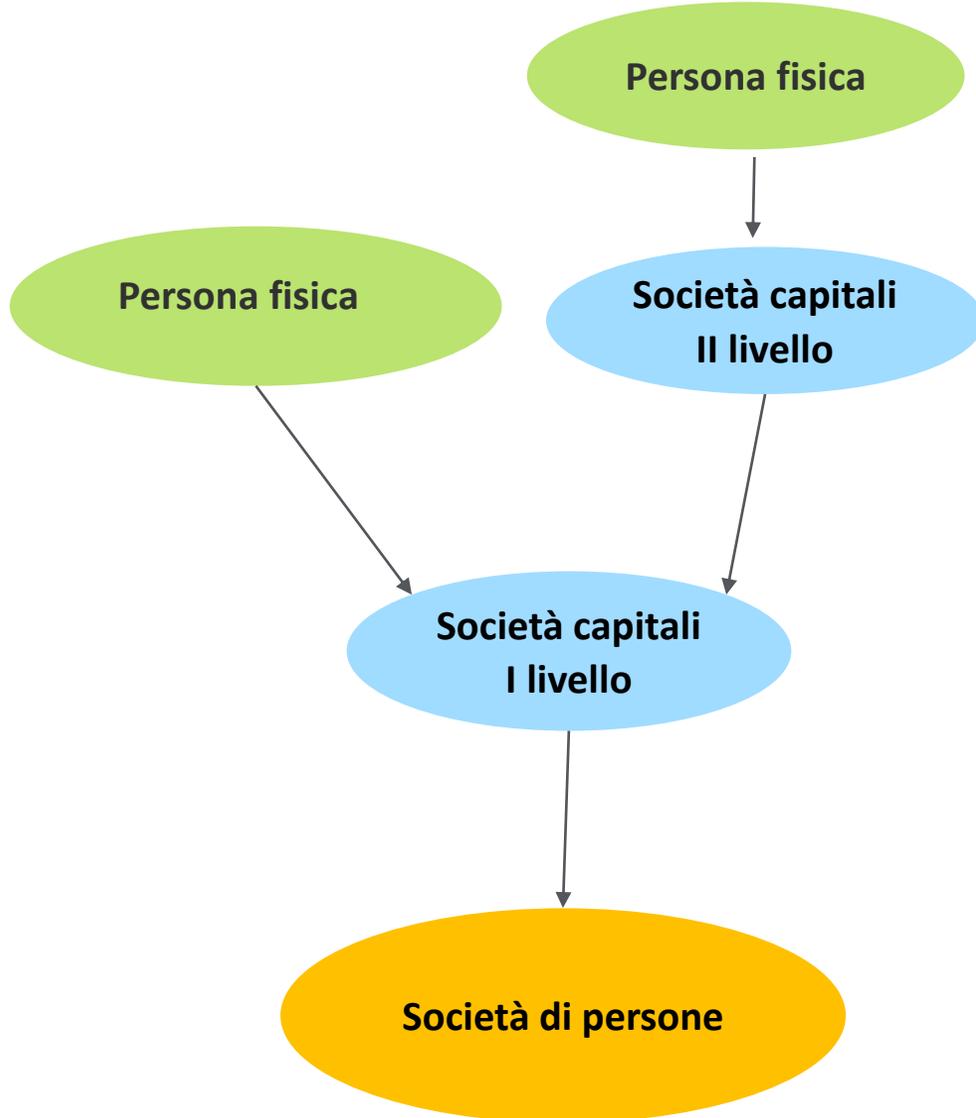
Sostituire **in t1** il reddito da partecipazione con l'imponibile della società trasparente

La distribuzione di 961 **in t2** riduce il costo fiscale della partecipazione (1.000-961 = 39)



società di persone (FONTE)		
reddito		1.000
IRAP	3,90%	39
utile distribuibile		961
SOCIETA' di CAPITALI SOCIA della società di persone		
	t1	t2
proventi	961	0
imposte correnti	240	0
utile	721	0
distribuzione da società di persone		961
Dichiarazione dei redditi	721	0
variazioni aumento		
reddito da trasparenza	1.000	0
imposte correnti	240	0
variazioni diminuzione		
reddito imponibile	1.000	0
costo fiscale part.	1.000	39

Società di capitali socie di società di persone – Catene partecipative di società di capitali (fra la società di persone e la persona fisica)



società di persone (fonte)			
REDDITO			1.000,00
IRAP	3,90%		39,00
utile netto distribuibile			961,00
SOCIETA' DI CAPITALI socia della società di persone			
primo livello partecipativo			società
utile percepito			961
IRES	24%	1.000,00	240,00
utile redistribuibile			721,00
SOCI della SOCIETA' di CAPITALI			
secondo livello partecipativo			
		p.fisica	società
		721,00	721,00
ritenuta	26%	187,46	
IRES	1,20%		8,65
NETTO		533,54	712,35
ULTERIORE REDISTRIBUZIONE			
			p.fisica
			712,35
ritenuta	26%		185,21
			527,14

Focus: la società semplice

La società semplice come «cassaforte» di valori e asset familiari anche in occasione di passaggi generazionali

La tassazione per trasparenza

La società semplice come «cassaforte» di valori e asset familiari e il trattamento fiscale dei dividendi

Nella prassi è diffuso e può considerarsi ormai pacifica la legittimità dell'utilizzo della società semplice quale “cassaforte” ovvero per lo svolgimento di attività di mera gestione di beni (siano essi beni immobili, asset finanziari quali denaro titoli ecc. e partecipazioni societarie), **società semplici quali “casseforti” di valori e asset familiari**.

L'art. 32-quater del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, Legge 19 dicembre 2019, n. 157, come modificato dal D.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla Legge 5 giugno 2020, n. 40 dispone che «***i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale***».

«*In altri termini, ai fini fiscali, i dividendi distribuiti alla società **semplice si considerano percepiti direttamente dai soci nel momento in cui sono corrisposti alla società semplice**. In tale momento, quindi, i dividendi sono assoggettati a tassazione, in capo a ciascun socio, e secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente» (cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta a Interpello n. 486, 4 ottobre 2022). **La ratio della norma è di evitare la doppia imposizione economica degli utili equiparando il livello di tassazione degli utili derivanti dalle partecipazioni possedute direttamente a quello dei dividendi percepiti per il tramite della società semplice.***

Dal punto di vista applicativo la norma impone una sorta di **segregazione all'interno del reddito della società semplice di cui una parte (i) costituita dagli utili percepiti, (ii) l'altra dalla somma degli altri redditi**.

Pertanto, sulla base delle disposizioni dell'art. 32-quater in esame, gli utili distribuiti alle società semplici, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'art. 47, comma 7, del TUIR, dalle società e dagli enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), b), c) e d), del medesimo Testo Unico:

a) **per la quota imputabile a soggetti tenuti all'applicazione dell'art. 89 del TUIR** (società di capitali ed enti commerciali residenti), sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare;

b) **per la quota imputabile a soggetti tenuti all'applicazione dell'art. 59 del TUIR** (imprenditori individuali e società di persone commerciali), sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo, nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti;

La tassazione per trasparenza

La società semplice e i dividendi

c) per la quota imputabile alle persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative all'impresa, sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta nella misura prevista dall'art. 27, comma 1 del DPR 600/73, e quindi nella misura del 26%. Sul punto, viene peraltro precisato che la ritenuta a titolo d'imposta, con obbligo di rivalsa, è operata dalle società e dagli enti indicati nelle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del TUIR (società di capitali ed enti commerciali residenti), sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice;

c-bis) per la quota imputabile ai soggetti di cui all' art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR, concorrono alla formazione del reddito complessivo per l'intero ammontare (i.e. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato);

c-ter) per la quota imputabile a soggetti non residenti nel territorio dello Stato, sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta nella misura prevista dal medesimo art. 27, DPR 600/73; per i soggetti non residenti indicati nel comma 3-ter del citato art. 27 la misura della predetta ritenuta è pari a quella stabilita dal medesimo comma 3-ter (1,20% sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo).

Società di persone di forma commerciale (s.n.c.; s.a.s.) partecipanti nella società semplice holding

Il reddito imputato per trasparenza DALLA società semplice alla s.n.c. E' AL NETTO dei dividendi che si considerano percepiti dalla s.n.c. Tale reddito netto si somma agli altri redditi della s.n.c. da attribuire per trasparenza ai soci della s.n.c.

S.n.c. partecipante in società semplice

la società semplice incassa il dividendo
il dividendo si considera incassato dalla s.n.c.

1.000

quota imp.

quota
non tass.

58,14%

41,86%

581,4

419

componenti positivi imponibili da trasferire sui soci
(quota imponibile del dividendo)

581,4

reddito da imputare ai soci della s.n.c. per trasparenza

581

distribuzione ai soci della s.n.c.

costo fiscale della partecipazione nella s.n.c.

581

ipotesi di utile distribuito ai soci della s.n.c.

1.000

costo fiscale residuo (in assenza di conferimenti)

0

La tassazione per trasparenza

La società semplice e i dividendi e l'estensione alle associazioni professionali

Con la **Risposta a Interpello n. 486 del 4 ottobre 2022**, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicabilità dell'art. 32-quater anche per **le associazioni professionali**, affermando che *«Con riferimento all'ambito di applicazione del predetto regime fiscale, si ritiene che lo stesso, per quanto espressamente riferito ai dividendi corrisposti alle società semplici, trovi applicazione anche in caso di distribuzioni di dividendi deliberate in favore di associazioni tra professionisti, **sia per effetto della equiparazione, ai fini fiscali, fra associazioni professionali e società semplici operata dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir, che della particolare ratio ispiratrice del nuovo regime fiscale.***

Pertanto, nel caso di specie, i dividendi distribuiti dalla Società istante saranno tassati da quest'ultima, nella sua qualità di sostituto d'imposta, con le seguenti modalità:

- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'Associazione fiscalmente residenti nel territorio dello Stato sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 32-quater, comma 1, lettera c), del d.l. n. 124 del 2019;

- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'Associazione fiscalmente non residenti sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dell'articolo 27, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 32-quater, comma 1, lettera c-ter), primo periodo, del d.l. n. 124 del 2019, ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ove applicabili».

Inoltre, nota l'Agenzia, per quanto riguarda il criterio da adottare per l'individuazione degli Associati e la determinazione delle quote di partecipazione agli utili che la Società istante deve distribuire in favore dell'Associazione professionale, si ritiene che il criterio debba essere individuato avendo riguardo **«agli Associati che risultano tali al momento in cui la Società istante effettua il pagamento dei dividendi all'Associazione, pagamento che costituisce il presupposto per l'applicazione dell'imposizione in capo agli Associati, in base alle quote di ripartizione individuate nella più recente scrittura notarile, comunicate dall'Associazione alla Società istante»**, in deroga al criterio stabilito per le associazioni professionali dall'art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR.

La tassazione per trasparenza

La società semplice come «cassaforte» di valori e asset familiari – Cessione di immobile in esenzione

L'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 691 dell'8 ottobre 2021 ha chiarito che in caso di scioglimento di una società semplice non sono imponibili i redditi compresi nelle somme che saranno attribuite ai soci nei limiti in cui esse derivino dalla cessione d'immobili posseduti da oltre cinque anni.

In maggiore dettaglio, nel caso oggetto dell'interpello una società semplice che deteneva in proprietà due immobili acquistati nel 1978, intendeva venderli con successiva distribuzione ai soci dell'importo incassato e liquidazione della stessa società. Ciò posto, l'Istante chiedeva se la suddetta cessione potesse generare base imponibile in capo ai soci.

L'Agenzia notava che:

- la società semplice determina il proprio reddito imponibile quale sommatoria delle singole categorie di reddito indicate nell'articolo 6 del TUIR **«con esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva e dei redditi esenti (cfr. articolo 3 del Tuir)»**,
- **«il reddito complessivo così determinato è dichiarato con propria dichiarazione dalla società semplice quale autonomo centro di imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti, ma l'assoggettamento ad imposta avviene - in forza del principio di imputazione per trasparenza di cui all'articolo 5 del Tuir - direttamente in capo a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso»**,
- **«la distinzione tra il momento dell'assoggettamento ad imposta di tale reddito direttamente in capo al socio e il momento della percezione materiale dello stesso comporta che le successive distribuzioni di redditi già tassati non assumono rilevanza ai fini impositivi»**,
- **«inoltre, la tassazione definitiva in capo alla società semplice in ragione della presenza di redditi esenti o assoggettati ad imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta comporta che tali importi non concorrano al reddito complessivo imponibile della società (e alla relativa imputazione per trasparenza) e la successiva distribuzione degli stessi non subisca alcuna imposizione»**,
- concludendo che **«nel caso di specie, nel presupposto di veridicità e completezza di quanto rappresentato dall'Istante, si ritiene che l'operazione di cessione delle unità immobiliari in oggetto detenute dalla Società dal 1978 non generi una plusvalenza ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir, poiché sulla base di tale norma è considerata produttiva di reddito diverso la cessione a titolo oneroso degli immobili "acquistati o costruiti da non più di cinque anni". Tenuto conto che non sussiste alcun presupposto impositivo in capo alla Società Semplice, non si verifica alcuna imputazione per trasparenza in capo ai soci, sia persone fisiche che società di persone»**.

La tassazione per trasparenza

La società semplice come «cassaforte» di valori e asset familiari – rivalutazione e cessione della partecipazione

L'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 754 del 28 ottobre 2021 ha affermato che la «rimessione» della cassa dalla S.S. ai propri soci non è soggetta a tassazione nella misura in cui si tratti del risultato di un'operazione che ha esaurito la tassazione (anche se pari a zero) presso la S.S..

Il caso oggetto dell'interpello attiene ad una S.S. che rivaluta una partecipazione ex art. 5, Legge 448/2001, pagando la relativa imposta sostitutiva (ai tempi) dell'11% e quindi procede alla cessione della suddetta partecipazione senza realizzare alcun capital gain. Premesso ciò la società si chiede se la distribuzione del corrispettivo al socio persona fisica comporti la tassazione.

L'Agenzia premezzo che:

- i redditi prodotti dalla società semplice sono qualificati in ragione della loro fonte di produzione e concorrono al reddito complessivo come sommatoria dei redditi appartenenti a ciascuna categoria reddituale al netto degli oneri deducibili, con esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva e dei redditi esenti (cfr. articolo 3 del Tuir);
- il reddito complessivo così determinato è dichiarato con propria dichiarazione dalla società semplice quale autonomo centro di imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti, ma l'assoggettamento ad imposta avviene - in forza del principio di imputazione per trasparenza di cui all'articolo 5 del Tuir - direttamente in capo a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso;
- la netta distinzione tra il momento dell'assoggettamento ad imposta di tale reddito direttamente in capo al socio e il momento della percezione materiale dello stesso comporta che le successive movimentazioni di redditi già tassati rappresentino mere movimentazioni patrimoniali, prive di qualsiasi rilevanza ai fini impositivi. Limitatamente agli utili già imputati per trasparenza in capo ai soci, infatti, le successive distribuzioni determinano esclusivamente un effetto indiretto, vale a dire una variazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (cfr. articolo 68, comma 6, del Tuir),

concludeva:

- ***Diversamente, la tassazione definitiva in capo alla società semplice in ragione della presenza di redditi esenti o assoggettati ad imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta comporta che tali importi non concorrano al reddito complessivo imponibile della società (e alla relativa imputazione per trasparenza) e la successiva distribuzione degli stessi non subisca alcuna imposizione e non incida neppure sul costo fiscalmente conosciuto della partecipazione.***
- Pertanto, la ***distribuzione ai soci delle somme derivanti dalla cessione non può dar luogo a tassazione in capo al socio in quanto le somme attribuite derivano dalla cessione di una partecipazione che ha determinato la realizzazione da parte della Società Semplice di un reddito diverso di natura finanziaria pari a zero***

La tassazione per trasparenza

Trasformazione agevolata in società semplice e abuso del diritto

L'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 12 del 22 gennaio 2024 **ha ritenuto abusiva una complessa operazione che prevedeva una scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice (art. 1, commi 100-105, della L. 197/2022) e la successiva cessione a società commerciale degli immobili ricevuti per effetto della scissione.**

In maggiore dettaglio, ai fini delle imposte dirette, l'analisi dell'Agenzia si è concentrata «sull'operazione di scissione di Alfa a favore della Beneficiaria che ha come effetto quella di assegnare a quest'ultima gli Immobili Beta, e sulla successiva trasformazione agevolata della Beneficiaria stessa in società semplice, seguita dalla cessione a New.Co. di detti immobili».

In proposito, si ricorda che l'art. 1, commi da 100 a 105, della Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha riproposto il regime fiscale agevolato che consente l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci dei beni immobili **diversi da quelli strumentali per destinazione** e dei beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni. L'agevolazione si traduce nella facoltà per le società interessate, di assegnare o cedere i beni ai loro soci ovvero di trasformarsi in società semplici, mediante l'assolvimento ai fini delle imposte dirette di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP.

Secondo l'Agenzia, **ai fini delle imposte dirette**, l'operazione in questione configura un'ipotesi di abuso del diritto. Infatti, l'Agenzia delle Entrate rileva il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito nell'accesso al regime agevolativo **in assenza di sostanziale estromissione dal regime d'impresa degli immobili locati**: questi, infatti, resterebbero utilizzati in modo strumentale dallo stesso soggetto che li utilizzava prima dell'operazione e non avrebbero "scarsa connotazione imprenditoriale".

Infatti, individuando i presupposti oggettivi delle norme in materia di cessione/assegnazione agevolata ai soci e di trasformazione agevolata in società semplice si nota che tali disposizioni **consentono in sostanza ai soci di rientrare in possesso dei beni che hanno "scarsa connotazione imprenditoriale"** spesso utilizzati per fini privati direttamente dai soci stessi.

Tale indebito vantaggio poi risulta essere essenziale e privo di ragione economiche sostanziali (omissis),.

La trasparenza e gli atti interruttivi del contratto sociale

Recesso, esclusione, liquidazione e cessione

La tassazione per trasparenza

Recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione

L'art. 20- bis del TUIR (rubricato «**Redditi dei soci delle società personali in caso di recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione**») definisce il trattamento fiscale da riservare al socio, facendo esplicito riferimento alle disposizioni previste in materia di recesso o liquidazione del socio di società di capitali di cui **all'art. 47, comma 7 del TUIR**.

Tale ultima disposizione prevede che il reddito emergente in caso di recesso (esclusione, riduzione o liquidazione) sia determinato dalla differenza tra la somma, percepita in fase di liquidazione della quota, e il prezzo originariamente pagato per acquistare la partecipazione (**le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate e ciò vale anche per la parte di tali eccedenze che derivano da riserve di capitale**).

Ovviamente, la locuzione “prezzo pagato” non va inteso in senso letterale, ma piuttosto, quale “**costo fiscalmente riconosciuto**” della partecipazione. Soprattutto nelle società di persone, infatti, il prezzo pagato è solo uno degli elementi da considerare; tale valore originario è aumentato dei redditi imputati per trasparenza nelle varie annualità e diminuito degli utili eventualmente distribuiti e delle perdite realizzate.

Nell'importo liquidato al socio «uscente» confluiscono valori diversi e così sintetizzabili:

- quota di capitale, di riserve e di utili già iscritti in bilancio e tassati;
- quota dell'utile in corso di formazione nell'esercizio;
- quota di avviamento;
- quota di plusvalori al netto delle minusvalenze.

Nella somma ottenuta dal socio recedente sono quindi determinabili due distinte componenti:

- una di tipo patrimoniale, costituita dal rimborso della quota capitale sociale e delle riserve di utili, già tassati per trasparenza in capo al socio e, pertanto, non tassabile nuovamente in capo al socio cessato;
- una di tipo reddituale, determinata dal corrispettivo dovuto al socio cessato, relativamente alla plusvalenze latenti, dall'avviamento e dagli utili in corso di formazione nell'anno di cessazione e dalle eventuali riserve in sospensione d'imposta distribuite (nella ris. n. 64/E del 2008 si parla di “differenza da recesso”).

Tale reddito può essere tassato, alternativamente, in maniera “separata” (ex art. 17 del TUIR) oppure in modo “ordinario”, per opzione come reddito da partecipazione.

La tassazione per trasparenza

Recesso, esclusione, riduzione del capitale e liquidazione – Qualificazione reddituale del recesso e deducibilità in capo all'ente «pagatore»

L'art. 20-bis del TUIR, come notato, definisce le somme liquidate al socio receduto come “**reddito di partecipazione**”.

Come noto le categorie reddituali sono sei ed il reddito da partecipazione non fa parte di nessuna di queste.

La C.M. n. 10/E del 13 marzo 2006, intervenuta sulla questione, ha escluso che il c.d. “reddito di partecipazione” integri un'autonoma categoria reddituale, con evidente conseguenza che lo stesso deve necessariamente essere assorbito nelle tipologie reddituali canonicamente conosciute. Nello stesso senso, la dottrina ha concordato sul fatto **che i redditi in esame siano equiparabili ai redditi delle società imputati pro quota a ciascun socio a norma del comma 1 dell'art. 5 del TUIR** evidenziando che i redditi di partecipazione non costituiscono una autonoma categoria reddituale, ma assumono **la natura della categoria reddituale da cui traggono origine**. In altre parole, il criterio dell'imputazione per trasparenza esclude l'autonoma qualificabilità dei redditi di partecipazione dei soci di società personali, imponendo una classificazione degli stessi nella categoria reddituale in cui si inquadra la relativa fonte.

Già la ris. n. 64/E del 2008 chiariva quale fosse il corretto comportamento contabile riferibile alle somme erogate al socio affermando che «*a seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio uscente, la società procederà quindi per la parte afferente al rimborso del valore nominale della partecipazione all'annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio ed alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve sia di utili che di capitale spettanti al socio*». Tali importi, non transitando per il conto economico, non avranno alcuna rilevanza reddituale. **La “differenza di recesso”, invece, essendo originata da elementi di natura economica**, quali, ad esempio, le plusvalenze latenti, l'avviamento e gli utili in corso di formazione, costituisce un costo di competenza del conto economico della società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota

La deducibilità delle somme liquidate al socio in caso di recesso in capo alla società erogante era stata ribadita più volte, così come la possibilità di dedurre la quota di recesso corrisposta da un'associazione professionale al momento dell'uscita di uno dei suoi soci (Ris. Min. n. 127 del 24 maggio 1995, n. 142/2008).

Infine, si ritiene che, in caso di **cessione delle quote**, i soci della società di persone realizzeranno un reddito diverso, di natura finanziaria, a norma dell'art. 67, co. 1, lett. c) o c-bis) del TUIR e, qualora si trattasse di soci non residenti fiscalmente in Italia, il reddito eventualmente realizzato non sarebbe rilevante in Italia, se coperto da una Convenzione contro le doppie imposizioni.

La riforma fiscale

Legge n. 111, 9 agosto 2023: cenni

La tassazione per trasparenza

La riforma fiscale: Legge Delega n. 111 del 9 agosto 2023 – art. 5, comma 1, lettera g)

Uno degli obiettivi previsti dalla Legge di Delega Fiscale è quello di **attenuare la progressività dell'imposizione sulle imprese soggette all'IRPEF in regime di contabilità ordinaria finché gli utili non sono prelevati dall'imprenditore o distribuiti** ai collaboratori dell'impresa familiare, al coniuge dell'azienda coniugale o ai soci e il reddito prodotto viene conseguentemente fatto concorrere alla formazione del loro reddito complessivo (art. 5, comma 1, lettera g, Legge n. 111/2023).

In passato, c'era già stato un tentativo di introdurre un regime di tassazione con la stessa aliquota dell'IRES per le imprese individuali con la **c.d. IRI** prevista dalla legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 547, lettera b, Legge 232/2016) ma mai entrata in funzione perché abrogata dalla legge di Bilancio 2019.

Ora, però, si cerca di riprendere quella vecchia idea e di renderla operativa, seppur con alcune sostanziali modifiche.

Volendo sintetizzare, la disciplina dovrebbe prevedere **l'assoggettamento a tassazione separata, con applicazione della stessa aliquota proporzionale IRES, del reddito determinato applicando la disciplina contenuta nel TUIR.**

Si tratterebbe però di un acconto dell'IRPEF che verrà poi determinata applicando al reddito complessivo le aliquote IRPEF nel periodo d'imposta nel quale gli utili o le riserve di bilancio saranno effettivamente prelevati o distribuiti.

L'imposizione dovrebbe essere quindi strutturata in due fasi:

- **quella separata che opera sul reddito del periodo d'imposta nel quale lo stesso è prodotto;**
- **quella progressiva che si applica sugli utili nel periodo nel quale gli stessi sono prelevati o distribuiti, con "restituzione" dell'imposta separata applicata nella prima fase mediante il riconoscimento di un credito d'imposta.**

La tassazione per trasparenza

La riforma fiscale: Legge Delega n. 111 del 9 agosto 2023 – art. 5, comma 1, lettera g)

In sintesi, la norma riformatrice dovrebbe stabilire che:

- il reddito degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, determinato in base alle consuete regole del TUIR è assoggettato, previo esercizio di apposita opzione, a tassazione separata con la stessa aliquota IRES (attualmente pari al 24%), al netto delle perdite conseguite nei precedenti periodi d'imposta di applicazione del regime di tassazione di cui si discute;
- **le somme prelevate** dall'imprenditore o distribuite ai collaboratori dell'impresa familiare, al coniuge dell'azienda coniugale o ai soci a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili **costituiscono reddito d'impresa, nei limiti dell'importo assoggettato a tassazione separata** come sopra specificato, **e concorrono a formare il reddito complessivo dei detti soggetti, con attribuzione di un credito pari all'imposta tassata separatamente ad esse riferibile;**
- in ciascun periodo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo il reddito tassato separatamente che eccede l'utile relativo allo stesso periodo, assunto al netto delle perdite di bilancio degli esercizi precedenti, con attribuzione di un credito pari all'imposta separata riferibile a tale eccedenza;
- i prelievi o la distribuzione di riserve si riferiscono prioritariamente agli utili prodotti nei periodi antecedenti l'adesione al regime in esame e poi con gli utili dei periodi di imposta in cui sono applicate le disposizioni di detto regime.

Pertanto, l'adesione al nuovo regime opzionale dovrebbe permettere di conseguire un "risparmio" di imposte (e di oneri finanziari) correlato al differimento dell'imposizione progressiva rispetto a quella proporzionale applicata nel periodo di produzione del reddito.

In realtà non si tratterebbe di un "risparmio" definitivo in quanto il reddito d'impresa sarebbe comunque assoggettato a imposizione progressiva.

Società di capitali trasparenti

L'estensione del modello: società di capitali socie di società di capitali «trasparenti» (art. 115 del TUIR)

La tassazione per trasparenza

L'art. 115 e l'art. 116 del TUIR la trasparenza fiscale per le società di capitali

Il regime di trasparenza fiscale per le società di capitali è un regime **opzionale**.

L'esercizio dell'opzione determina **l'imputazione del reddito della società partecipata in capo a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, proporzionalmente alla relativa quota di partecipazione.**

Il regime di tassazione per trasparenza dei redditi delle società di capitali è disciplinato dagli articoli 115 e 116 del Tuir.

In particolare, questo regime può essere applicato in due casi, ovvero:

- alle **società di capitali partecipate da altre società di capitali** (articolo 115 del Tuir);
- **alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria partecipate da persone fisiche** (articolo 116 del Tuir).

NOTA:

Quando non vi è immedesimazione ma contrapposizione intersoggettiva fra socio e società partecipata, il reddito della società viene tassato solo presso la società, mentre la tassazione del reddito presso il socio deve attendere la distribuzione del reddito dalla società al socio in forma di «dividendo» (con gli opportuni meccanismi di tutela contro la doppia imposizione). **Questa è la situazione delle società «fiscalmente opache».**

Di contro, l'imputazione del reddito della società al socio e la tassazione di esso presso il socio (trasparenza), senza ulteriori tassazioni sui prelevamenti di utili già tassati, **semplifica e salta quel «doppio passaggio».**

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza è stata introdotta con la riforma Tremonti del 2003 – Legge delega n. 80/2003

Lo scopo che il legislatore ha inteso perseguire con tale istituto emerge dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge delega per la riforma fiscale in cui si afferma: «*l'indeducibilità delle perdite su partecipazioni, conseguenti all'introduzione della participation exemption, richiede l'introduzione di ulteriori correttivi*» costituiti, per i soggetti che possono avvalersene, dal regime del c.d. consolidato fiscale e, per coloro che ad esso non possono accedere, appunto dal regime della trasparenza fiscale (in tal senso anche la circ. Ag. Entrate 22.11.2004, n. 49/E, § 2.2.).

Inoltre, il regime di cui trattasi consente anche di **evitare la doppia imposizione economica sul dividendo** distribuito al socio.

Il regime di trasparenza fiscale implica per il socio un **effetto finanziario negativo** rispetto alla soggezione all'ordinario regime impositivo sui dividendi: per effetto dell'adesione alla trasparenza, il reddito è imputato ai soci indipendentemente dalla distribuzione del relativo utile (e, dunque, anche in assenza di distribuzione: essendo imputato al socio per competenza, al momento della sua produzione), invece, ordinariamente, il dividendo è tassato in capo al partecipante al momento della sua effettiva distribuzione (dunque, per cassa).

Ben diversa è la disciplina, sul piano civilistico, del rapporto di partecipazione del socio in una società di persone rispetto a quello detenuto in una società di capitali:

- nel caso delle società di persone vi è immedesimazione tra il socio e la società, talché il socio ha diritto immediato ed attuale alla percezione dell'utile prodotto dalla società (artt. 2262, 2293 e 2315 c.c.) ed è tale circostanza che giustifica l'imputazione al socio, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, del reddito prodotto dalla società di persone, indipendentemente dal fatto che detto utile sia stato distribuito [Cass. SU 8.1.1993, n. 125];
- invece, riguardo alle società di capitali, tale rapporto d'immedesimazione non sussiste, anche in considerazione del fatto che l'utile maturato dalla società è attribuito al socio solo sulla base di apposita delibera di distribuzione.

La tassazione per trasparenza

L'art. 115 del TUIR

1. *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, è 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 è 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.*
2. *Nel caso in cui i soci con i requisiti di cui al comma 1 non siano residenti nel territorio dello Stato l'esercizio dell'opzione è consentito a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti.*
3. *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 è 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.*
4. *L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria, con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio.*

La tassazione per trasparenza

L'art. 115 del TUIR

5. *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.*
6. *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 vengono 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.*
7. *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'efficacia dell'opzione, si applica quanto previsto dall'articolo 124, comma 2. Nel caso di revoca dell'opzione, gli obblighi di acconto si determinano senza considerare gli effetti dell'opzione sia per la società partecipata, sia per i soci.*
8. *La società partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.*
9. *Le disposizioni applicative della presente norma sono stabilite dallo stesso decreto ministeriale di cui all'articolo 129.*
10. *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.*
11. *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.*
12. *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.*

Società di capitali trasparenti

Presupposto soggettivo e funzionamento

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza consiste nell'imputare il Reddito o la Perdita prodotti dalla società trasparente a ciascun socio (società di capitali o equiparato) indipendentemente dalla percezione ed in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili

L'art. 115 del TUIR dispone che esercitando l'opzione per la trasparenza « *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, **è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili**».*

La trasparenza permette di principio ai soci di compensare pro quota gli utili e le perdite della partecipata con le proprie perdite ed utili, **realizzando effetti equivalenti ad un consolidato su basi proporzionali**, quando non è possibile attivare il consolidato fiscale.

L'accesso al regime di tassazione per trasparenza è su base opzionale (**congiuntamente della società partecipata e di tutti i suoi soci, nessuno escluso: «all in»**).

A norma del citato art. 115, comma 1, « *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 è consentito nel caso in cui:*

a) i soci partecipanti fruiscano della riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società; (N.B. determinazione del reddito forfettaria)

b) la società partecipata eserciti l'opzione di cui agli articoli 117 e 130» (N.B. preclusione che non opera per le partecipanti).

L'art. 2 del decreto attuativo (DM 23 aprile 2004) o esclude l'ammissibilità dell'opzione quando la partecipata è soggetta alle procedure concorsuali di cui all'art. 101, comma 5 del TUIR. Il rinvio "mobile" a tale previsione del TUIR fa sì che, ai fini della disciplina della trasparenza fiscale, tutte le procedure contemplate da tale disposizione ostino all'applicazione della trasparenza stessa: dunque, non solo quelle di concordato preventivo, fallimento, liquidazione coatta, amministrazione straordinaria che siano pendenti nei riguardi della partecipata, ma anche l'accordo di ristrutturazione del debito e dei piani attestati di cui agli artt. 182-bis e 67, lett. d) del r.d. n. 267/1942 (richiamate dall'art. 101, comma 5).

La trasparenza fiscale

Ambito soggettivo

Partecipanti:

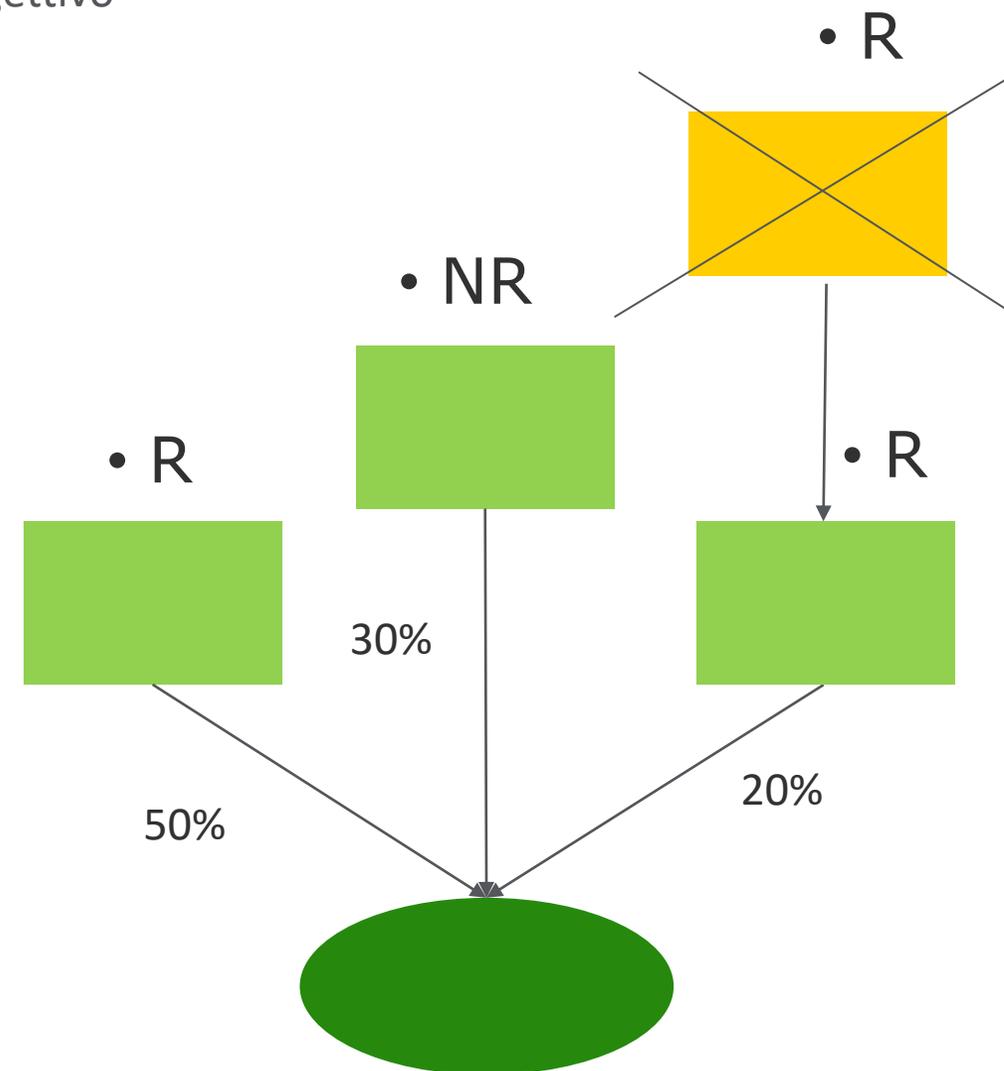
Società di capitali residenti, ciascuna con una partecipazione diretta agli utili e diritti di voto esercitabili nelle assemblee generali non inferiore al 10% e non superiori al 50% (ai soli fini della determinazione delle condizioni di accesso al regime fiscale, nella percentuale di partecipazione agli utili non si considerano le azioni prive di diritti di voto e la quota di utili delle azioni di cui all'art. 2350, comma 2 c.c. (c.d. tracking shares) - ossia, con diritti patrimoniali correlati ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore).

Società ed enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti, con i predetti requisiti di accesso agli utili ed ai diritti di voto, a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili loro distribuiti (o che la ritenuta sia rimborsabile).

- Non essendovi convenzioni stipulate dall'Italia che prevedono l'esenzione da ritenuta per i dividendi erogati da società residenti, questa condizione è di fatto rispettata ove il partecipante non residente (UE) benefici del regime "madre-figlia" (art. 27-bis DPR 600/73, o il partecipante (UE o non UE) abbia una stabile organizzazione italiana, cui la partecipazione appartenga

Società partecipate (art. 73, comma 1, lett. "a", del T.U.I.R):

Società di capitali residenti nel territorio dello Stato italiano



La tassazione per trasparenza

L'opzione

«L'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali **della società partecipata** e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria, con la dichiarazione presentata **nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione**».

La comunicazione all'Agenzia delle Entrate circa l'esercizio dell'opzione deve essere operata dalla sola società partecipata, non anche dai soci. Questi, infatti, secondo quanto dispone l'art. 4 del d.m. 23 aprile 2004, devono comunicare alla sola partecipata l'intervenuto esercizio dell'opzione con apposita raccomandata a/r.

Il primo effetto dell'opzione per la trasparenza fiscale consiste nell'imputazione del reddito imponibile della partecipata a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione e proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (art. 115, comma 1), avuto riguardo alla data di chiusura dell'esercizio della trasparente (art. 7, comma 1, d.m. 23 aprile 2004).

L'imputazione del reddito avviene nei periodi d'imposta delle partecipanti in corso alla menzionata data di chiusura dell'esercizio della partecipata (art. 115, comma 3).

Dato che ciò che viene imputato è, pro quota, il reddito maturato dalla partecipata, ne discende che **il reddito da partecipazione ha natura identica a quello prodotto dalla società trasparente** (ossia, quella del reddito d'impresa). Il predetto effetto implica l'esclusione della soggettività passiva IRES della partecipata quanto al reddito imputato per trasparenza.

Inoltre, dato che il legislatore stabilisce che l'imputazione del reddito avviene nel periodo d'imposta del socio in corso alla data di chiusura del periodo della partecipata, se ne desume che **il regime della trasparenza è applicabile anche quando non v'è coincidenza tra l'esercizio sociale della partecipata e dei soci**.

La tassazione per trasparenza

Esercizio dell'opzione e periodo di imposta

L'imputazione del reddito della partecipata avviene **NEI PERIODI D'IMPOSTA DELLE SOCIETÀ PARTECIPANTI in corso alla data di chiusura DELL'ESERCIZIO DELLA SOCIETÀ PARTECIPATA.**

Pertanto, come notato, l'opzione è esercitabile anche in caso di mancata coincidenza di esercizi sociali fra partecipanti e partecipata, come segue:

Ipotesi A): corrispondenza degli esercizi

Partecipante	1/1 t1	31/12 t1	
Partecipata	1/1 t1	31/12 t1	

Requisiti di accesso: da riscontrarsi all'1/1 t1; Comunicazione dell'opzione: nella dichiarazione della partecipata relativa all'esercizio chiuso al 31/12 t0, da presentarsi nel corso del primo esercizio di validità dell'opzione (1/1 t1 – 31/12 t1: art. 115, comma 4, del T.U.I.R.).

Ipotesi B): non corrispondenza degli esercizi

Partecipante	1/1 t1	31/12 t1
Partecipata	1/7 t0	30/6 t1



Requisiti di accesso: da riscontrarsi all'1/7 t0; Comunicazione dell'opzione: nella dichiarazione della partecipata relativa all'esercizio chiuso al 30/6 t0, da presentarsi nel corso del primo esercizio di validità dell'opzione (1/7/t0 – 30/6 t1: art. 115, comma 4, del T.U.I.R.).

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza e il costo fiscale della partecipazione (+) redditi imputati (-) perdite e utili e (-) utili distribuiti (nei limiti dei redditi imputati)

Connesso all'effetto dell'imputazione del reddito per trasparenza, è il tema dell'imponibilità dei dividendi distribuiti dalla società trasparente: l'art. 8 del decreto attuativo dispone che **la distribuzione di utili e di riserve di utili formati in costanza di opzione, ad opera della partecipata, non determina l'imponibilità degli stessi in capo ai soci**; ciò, anche se l'utile distribuito ecceda il reddito imputato per trasparenza o venga distribuito successivamente a soci diversi (ma rettifica il costo fiscale della partecipazione).

Il comma 12 dell'art. 115 dispone che il costo fiscale della partecipazione detenuta nella società trasparente è:

- **aumentato dei redditi imputati ai soci** (nonché dei versamenti effettuati a copertura delle perdite),
- **diminuito delle perdite ad essi attribuite ed è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti ai soci.**

Tale criterio di determinazione del costo della partecipazione è analogo a quello previsto per le società di persone ed è finalizzato ad evitare fenomeni di doppia imposizione in conseguenza della cessione della partecipazione.

Ai sensi dell'art. 8, comma 1 del decreto attuativo, tali criteri operano anche nel caso in cui **il dividendo relativo ad un esercizio in cui operava il regime della trasparenza, è distribuito successivamente alla cessazione di efficacia del regime fiscale** e concernono anche il costo della partecipazione assunta **da un socio diverso** da quello al quale il relativo reddito è stato imputato per trasparenza, a condizione che il socio subentrante versi nelle condizioni per poter accedere a regime della trasparenza fiscale (v. la circ. n. 49/E, § 2.12.). Dunque, tale disciplina opera anche quando la compagine sociale sussistente nel periodo di trasparenza sia stata totalmente rinnovata e, magari, non sia possibile più optare per la trasparenza fiscale a causa, ad esempio, della titolarità, in capo al nuovo socio, del diritto di partecipazione agli utili e di voto inferiore alla soglia del 10 per cento.

Esempio di funzionamento (redditi e perdite di competenza)

Il reddito attribuito per trasparenza è tassato presso il socio e alimenta il costo della partecipazione. La distribuzione, **come per le società di persone**, non è tassata presso il socio e riduce il costo della partecipazione

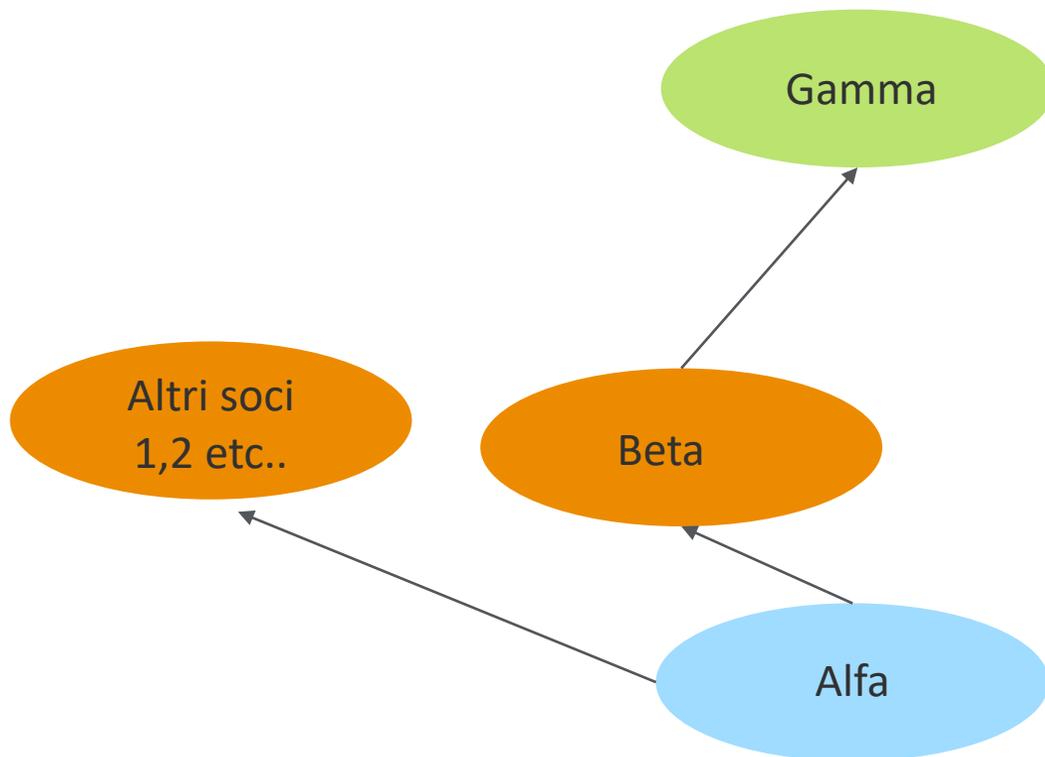
La trasparenza permette la somma algebrica fra reddito pro quota della società e redditi/perdite dei soci

SOCIETA' TRASPARENTE ALFA

Reddito				1.000,00
IRAP	3,90%			39,00
				961,00
REDDITO da imputare ai soci				1.000,00
SOCI (società di capitali)		A	B	C
	35,00%	40,00%	25,00%	
da ALFA	350	400	250	
redditi propri	-200	40	-290	
saldo imponibile	150	440	-40	
IRES	24%	36	105,6	0
costo partecipazione	350	400	250	
dividendo	336,35	384,4	240,25	961
imposte sul dividendo	0	0	0	
nuovo costo della partecipazione nella ALFA	13,65	15,6	9,75	39

Partecipazione su più livelli – effetto della trasparenza

Detassazione del 100% dei dividendi incassati



società ALFA (fonte)

reddito pro quota
 IRAP 3,90%
 IRES 24%
 utile dopo le imposte
 dividendo (a)

società BETA socia di ALFA

dividendo
 IRES (a) x 5%
 utile dopo le imposte

Gamma, soci di BETA

utile da BETA

TRASPARENZA

	NO	SI'
reddito pro quota	1.000,00	1.000,00
IRAP 3,90%	39,00	39,00
IRES 24%	240,00	0,00
utile dopo le imposte	721,00	961,00
dividendo (a)	721,00	961,00
dividendo	721,00	961,00
IRES 24%	8,65	240,00
utile dopo le imposte	712,35	721,00
utile da BETA	712,35	721,00
	-8,65	

Società trasparenti e distribuzione di utili/riserve di capitale

Presunzione di previa distribuzione e regole pre/post opzione per la trasparenza

La tassazione per trasparenza

Distribuzione di riserve

➤ Regola generale

Gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione, ove distribuiti, **non concorrono a formare il reddito dei soci**. Le riserve di utili o di capitale formatesi in esercizi precedenti l'opzione sono tassate in capo al socio con le regole «ordinarie».

➤ Cessazione del regime di trasparenza

La regola di neutralità sulla distribuzione del dividendo si applica anche nel caso in cui la distribuzione avvenga 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 che potrebbero esercitare l'opzione**. Nei casi precedenti, la distribuzione riduce il costo della partecipazione, come in costanza di opzione (art. 115, c. 12)

➤ Priorità

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**.

➤ Presunzione di previa distribuzione

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**.

In altre parole, qualora i soci intendano distribuire **riserve di capitale**, la presunzione di prioritaria distribuzione delle **riserve di utili** interessa le sole riserve di utili formatesi al di fuori del regime di trasparenza.

N.B.: qualora siano distribuite riserve di capitale, le stesse riducono il costo della partecipazione.

Schema di riferimento

Applicazione congiunta di tutte le presunzioni di priorità nella distribuzione

Società ALFA, trasparente

I soci decidono una distribuzione di

costo della partecipazione

per acquisto

per imputazione di utili (trasparenza)

patrimonio netto di ALFA

capitale sociale

sovrapprezzo

riserve di utili fuori del regime di trasparenza

utili in regime di trasparenza

distribuzione totale di

se distribuzioni future per

utili in regime di trasparenza

riserve di utili fuori del regime di trasparenza

riserve di capitale (sovrapprezzo e parte del capitale sociale)

nuovo costo fiscale e riallineamento

riserve di capitale		400	
riserve di utili		0	
		(-)	
civilistico	1.000	400	600
		230	
fiscale	1.230	230	1.000
		riserve di	civile
		capitale	240
		capitale	0
		utili	665
		utili	230
1.535		1.135	1.135
		400	
			895
		230	0
		170	895
		0	495
		0	400
		0	
			600

Le presunzioni di distribuzione hanno effetto sul costo fiscale

Società trasparenti e perdite fiscali

Attribuzione delle perdite nei limi del PN

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza e l'attribuzione delle perdite

Il comma 3 dell'art. 115 prevede che le perdite della società partecipata, maturatesi in costanza di trasparenza fiscale, **sono imputate ai soci in proporzione alla loro quota di partecipazione ed entro il limite della quota di patrimonio netto contabile della trasparente, riferibile al socio.**

Il patrimonio netto contabile dovrebbe essere quello risultante dal bilancio redatto alla chiusura dell'esercizio con riferimento al quale il reddito è imputato per trasparenza (non tenendo conto della perdita conseguita nell'esercizio dalla società trasparente e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del bilancio di esercizio).

L'art. 7, comma 2 del d.m. 23 aprile 2004 stabilisce, inoltre, che **la perdita eccedente il limite del patrimonio netto contabile è spendibile dalla società trasparente negli esercizi successivi**, secondo le regole ordinarie fissate dall'art. 84 del TUIR. Pertanto, detta perdita eccedente potrà essere utilizzata per compensare i redditi della partecipata maturati in esercizi successivi, anche in costanza di trasparenza.

Perdite della società trasparente, in costanza di opzione	Attribuzione ai soci pro quota	Nel limite del patrimonio netto contabile della partecipata. Tale patrimonio netto è determinato senza tenere conto delle perdite dell'esercizio e tenendo invece conto dei conferimenti effettuati «entro la data di approvazione del relativo bilancio» (quindi anche oltre la chiusura del relativo esercizio).
Perdite della società trasparente, eccedenti il limite del patrimonio netto		Si computano in diminuzione del reddito della società partecipata applicando l'art. 84 del T.U.I.R. (art. 7, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004)
Perdite della società trasparente, formatesi anteriormente all'esercizio dell'opzione		V. regola precedente

Esempio di funzionamento

Perdite fiscali della società trasparente, **formatesi in costanza di opzione** – Il limite del patrimonio netto
(Circ. n. 49/E del 2004, par. 2.10.3)

SOCIETA' trasparente ALFA

soci

patrimonio netto di ALFA

perdita esercizio T1

perdita attribuibile ai soci

perdita non attribuibile

esercizio ALFA T1

reddito dei soci

perdita trasferita da ALFA

imponibile

esercizio ALFA T2

patrimonio netto di ALFA

reddito di ALFA

perdite scomp. presso ALFA

saldo trasferibile ai soci

caso 1

	A	B	C	
	35%	27%	38%	
patrimonio netto di ALFA	980,00	756,00	1.064,00	2.800,00
perdita esercizio T1	490,00	378,00	532,00	1.400,00
perdita attribuibile ai soci	490,00	378,00	532,00	1.400,00
perdita non attribuibile	0,00	0,00	0,00	
esercizio ALFA T1				
reddito dei soci	1.000,00	1.300,00	1.700,00	
perdita trasferita da ALFA	490,00	378,00	532,00	
imponibile	510,00	922,00	1.168,00	
esercizio ALFA T2				
patrimonio netto di ALFA				900,00
reddito di ALFA	262,50	202,50	285,00	750,00
perdite scomp. presso ALFA	0,00	0,00	0,00	0,00
saldo trasferibile ai soci	262,50	202,50	285,00	

caso 2

	A	B	C	
	35%	27%	38%	
patrimonio netto di ALFA	980,00	756,00	1.064,00	2.800,00
perdita esercizio T1	1.120,00	864,00	1.216,00	3.200,00
perdita attribuibile ai soci	980,00	756,00	1.064,00	2.800,00
perdita non attribuibile	140,00	108,00	152,00	400,00
esercizio ALFA T1				
reddito dei soci	1.000,00	1.300,00	1.700,00	
perdita trasferita da ALFA	980,00	756,00	1.064,00	
imponibile	20,00	544,00	636,00	
esercizio ALFA T2				
patrimonio netto di ALFA				900,00
reddito di ALFA	262,50	202,50	285,00	750,00
perdite scomp. presso ALFA	140,00	108,00	152,00	400,00
saldo trasferibile ai soci	122,50	94,50	133,00	

(si assume scomputo 100%)

La tassazione per trasparenza

Le perdite maturate in esercizi precedenti l'opzione per la trasparenza fiscale

Perdite pregresse

In merito al regime delle perdite maturate dalla società trasparente e dalle società partecipanti anteriormente all'esercizio dell'opzione, il comma 3 prevede che le perdite pregresse dei soci non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalla società partecipata. L'art. 7, comma 2 del d.m. 23.4.2004 dispone che le perdite maturate dalla partecipata anteriormente all'esercizio dell'opzione si computano in diminuzione del reddito della partecipata secondo le regole ordinarie di cui all'art. 84.

Pertanto:

- **le perdite fiscali pregresse della società trasparente** non possono essere imputate ai soci per trasparenza. Esse, nell'osservanza delle regole fissate dall'art. 84, valgono a compensare i redditi della società trasparente anche in costanza di opzione; redditi, questi, poi imputati ai soci (in tal senso, v. anche la circ. n. 49/E/2004);
- **le perdite pregresse delle società partecipanti**, (in ragione delle modifiche apportate all'art. 15 comma 3 dall'art. 36, commi 9 e 10, del d.l. n. 223/2006) **sono utilizzabili dai partecipanti solo per compensare i propri redditi**, senza quindi poterle utilizzare in compensazione dei redditi imputati dalla partecipata in regime di trasparenza.

Perdita «di periodo» della partecipata e perdite pregresse della partecipante

La C.M. n. 49/E/2004, ha chiarito che **la perdita imputata per trasparenza alla società partecipante viene "prioritariamente utilizzata" dalla medesima**, confluendo nel reddito complessivo dalla stessa dichiarato.

Perciò, **eventuali perdite pregresse del socio possono essere dal medesimo utilizzate in costanza di trasparenza, a condizione che risultino capienti nel reddito del socio stesso** (tenuto conto della perdita imputata per trasparenza).

Laddove, poi, la perdita imputata per trasparenza non risulti totalmente utilizzata nell'esercizio d'imputazione, la stessa può essere spesa dalla società partecipante negli esercizi successivi, anche non soggetti al regime della trasparenza fiscale (v. ancora la circ. n. 49/E, § 2.10.3.)

Perdite formatesi presso la società «trasparente» prima dell'opzione

Regola: tali perdite sono utilizzate dalla società, nei limiti dell'art. 84 del T.U.I.R., a scomputo del reddito (positivo) da attribuire per trasparenza (**Circ. n. 49/E 2004, par. 2.10.1**)

Poiché le perdite pregresse altro non sono che costi ed oneri deducibili d'esercizio eccedenti rispetto ai ricavi e proventi imponibili dello stesso esercizio, le stesse debbono essere assorbite presso la fonte che le ha generate. L'imputazione del saldo che ne deriva ai soci opera «a valle».

Questa soluzione è la stessa che si percorre quando un soggetto passivo di IRES, fiscalmente opaco, si trasforma in società di persone (soggetto fiscalmente trasparente): Ris. Ag. Entrate n. 60/e del 2005, relativamente all'applicazione dell'art. 170 del T.U.I.R.



Le perdite fiscali pregresse della società trasparente non si attribuiscono ai soci

Utili della società «trasparente» e perdite fiscali pregresse dei soci

(art. 115, comma 3, ultimo periodo, del T.U.I.R.)

Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi loro imputati dalle società partecipate

Società trasparente ALFA

Società socie

	A	B	C
	35%	27%	38%
reddito società trasparente	350,00	270,00	380,00
perdite pregresse soci	214,00	315,00	141,00
reddito proprio dei soci	318,00	421,00	613,00
impiego perdite pregresse	214,00	315,00	141,00
reddito da società trasparente	104,00	106,00	472,00
imponibile totale	350,00	270,00	380,00
perdite fiscali a nuovo	0,00	0,00	0,00

	A	B	C
	35%	27%	38%
reddito società trasparente	350,00	270,00	380,00
perdite pregresse soci	214,00	315,00	141,00
reddito proprio dei soci	0,00	0,00	0,00
impiego perdite pregresse	0,00	0,00	0,00
reddito da società trasparente	0,00	0,00	0,00
imponibile totale	350,00	270,00	380,00
perdite fiscali a nuovo	214,00	315,00	141,00

Perdite della società «trasparente» – Compresenza di perdite pregresse del socio

Utilizzazione prioritaria. Segregazione

La presenza di perdite di ALFA «limita» od «impedisce» l'uso delle perdite pregresse del socio BETA

Società trasparente ALFA

ANNO 1

		(A)	(B)
ipotesi			
reddito del socio		700	400
perdita pro quota da ALFA		500	500
perdite pregresse del socio		600	600
imponibile socio		700	400
a dedurre	perdite da ALFA	500	400
residuo non assorbito		200	0
utilizzo perdite pregresse socio		200	0
saldo imponibile		0	0

situazione delle perdite alla fine dell'anno 1

perdite pregresse del socio	400	600
perdite a nuovo da ALFA	0	100

ANNO 2

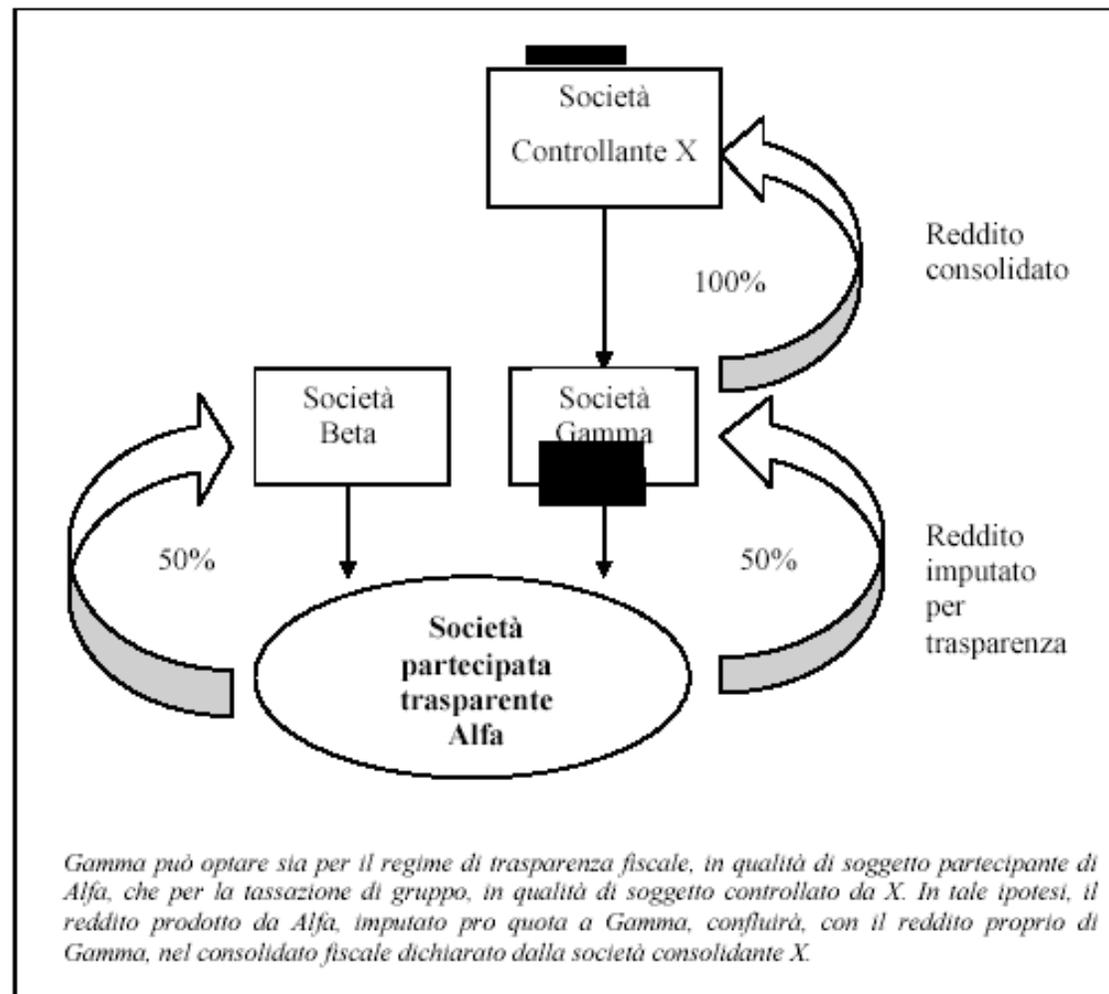
		ipotesi			
		(A1)	(B1)	(B2)	(B3)
perdite pregresse del socio		400	600	600	600
perdite a nuovo da ALFA		0	100	100	100
reddito pro quota da ALFA		550	550	550	80
reddito del socio		0	0	40	730
imponibile totale	da ALFA	550	450	450	0
	da socio	0	0	0	130
		550	450	450	130
perdite pregresse del socio		400	600	560	0
perdite a nuovo da ALFA		0	0	0	20

Società trasparenti e consolidato fiscale

Parziale sovrapposibilità dei due istituti

Trasparenza e consolidato fiscale

Rapporti fra le due opzioni – Coesistenza con il consolidato fiscale



Società trasparenti

Alcuni casi affrontati dalla prassi

La tassazione per trasparenza

Partecipante non residente - Ris. Ag. Entrate 19 dicembre 2005, n. 171/E

Una Società con sede in Cipro e senza stabile organizzazione in Italia, possiede **una partecipazione del 50%** nella società italiana XZ S.r.l., la quale intende chiedere la tassazione per trasparenza secondo quanto previsto dall'articolo 115 del TUIR.

In tal caso, il 50% del reddito prodotto dalla società italiana sarebbe imputabile alla società istante e tassato in Italia ai sensi dell'art. 23, comma 1, lettera g), del TUIR («Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato ... **(g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti**»).

Al riguardo, la società istante chiede chiarimenti in ordine alla compatibilità della disposizione nazionale dettata dal citato articolo 23, comma 1, lettera g), del TUIR, con gli articoli 7 e 10, paragrafo 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e Cipro ratificata con la legge 10 luglio 1982, n. 564, ed in vigore dal 9 giugno 1983.

A parere dell'istante, il reddito d'impresa, prodotto da una società di capitali residente in Italia ed imputato per trasparenza ad un soggetto cipriota senza stabile organizzazione in Italia, deve essere assoggettato a tassazione esclusiva in Cipro in applicazione degli articoli 7 o 10, paragrafo 4, della predetta Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e Cipro.

L'Agenzia nega questo assunto ed osserva, in sostanza, che la fonte del reddito è la s.r.l. (soggetto residente) **e la tassazione per trasparenza è una semplice modalità tecnica per la liquidazione e la riscossione a carico del socio delle imposte sul reddito di fonte italiana.**

Infatti, conclude l'Agenzia *«La traslazione della soggettività passiva tributaria dalla società ai suoi soci è obiettivo perseguito dagli interessati e non incide in alcun modo sulla potestà impositiva dello Stato italiano».*

Società trasparenti: riscossione e accertamento

Versamento degli acconti e rettifica dell'imponibile della partecipata

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza e i relativi adempimenti (acconti)

L'art. 9 del decreto attuativo dispone che nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, gli obblighi di acconto, 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.

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.

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.

La tassazione per trasparenza

La tassazione per trasparenza e l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

Le società aderenti al regime di trasparenza fiscale sono soggette, quanto all'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, alla disposizione di cui all'**art. 40 del DPR n. 600/1973**.

Pertanto, **la rettifica della dichiarazione della società partecipata deve essere effettuata con un unico atto recante, sia la determinazione dell'imponibile imputabile alla partecipata, sia del reddito attribuito ai partecipanti**, indipendentemente dal fatto che agli stessi sia stato distribuito l'utile eventualmente maturato dalla stessa partecipata.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione (a partire da Cass. SU 4.6.008, n. 14815; v. anche, da ultimo, Cass. 6.6.2016, n. 11552), in relazione all'art. 40 del DPR n. 600/1973, ha affermato il principio per cui, **all'inscindibilità del presupposto d'imposta invero imputabile alla società di persone ed enti equiparati, da un lato, ed ai soci, dall'altro lato, corrisponde, sul piano del procedimento di accertamento ed, in particolare, del processo, la sussistenza del c.d. litisconsorzio necessario tra tutti i predetti soggetti**. Vuol dire che, in presenza della notifica di un atto di accertamento riguardante la rettifica della dichiarazione presentata dalla società ovvero dal socio, quanto al reddito (da partecipazione) imputatogli, tutti i soggetti interessati dall'applicazione del principio di trasparenza debbono essere parti di quel giudizio.

La Corte di Cassazione, con ordinanza dell'1.12.2015, n. 24472, ha affermato il predetto principio, evidenziando, appunto, la sostanziale omogeneità della disciplina della trasparenza fiscale delle società di persone e soggetti assimilati (art. 5 TUIR) rispetto a quella recata dagli artt. 115 e 116 del TUIR; per l'effetto, ha statuito per l'applicazione, anche nella fattispecie che ci occupa, dei principi dettati dalla ricordata sentenza della Cass. SU n. 14815/2008.

La tassazione per trasparenza

La responsabilità solidale della partecipata

L'art. 115, comma 8 prevede che la partecipata è solidalmente responsabile con ciascun socio per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.

Tuttavia, la responsabilità della partecipata non opera nel caso di omessa o parziale dichiarazione da parte del socio, del reddito imputatogli dalla partecipata, oltre che nel caso di omesso o carente versamento dell'imposta da parte dei soci.

Pertanto, la responsabilità solidale della partecipata:

- non viene in rilievo nel caso in cui il socio abbia omesso di dichiarare il reddito imputatogli per trasparenza: dunque, solo costui risponderà del pagamento delle imposte sui redditi e delle sanzioni pecuniarie dovute;
- neppure è applicabile nel caso in cui il socio dichiari il reddito da partecipazione, ma ometta, in tutto o in parte, di versare l'imposta sui redditi;
- opera, invece, nel caso in cui il socio si veda rettificare il reddito da partecipazione dichiarato, in conseguenza della rettifica del reddito dichiarato dalla società partecipata.

La c.d. piccola trasparenza

Art. 116 del TUIR

La tassazione per trasparenza

L'art. 116 del TUIR

1. *L'opzione di cui all'articolo 115 può essere esercitata con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del medesimo articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa.*
2. *Si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo del comma 3 dell'articolo 115 e quelle del comma 3 dell'articolo 8. Le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'articolo 89, commi 2 e 3, concorrono a formare il reddito imponibile nella misura indicata, rispettivamente, **nell'articolo 58, comma 2, e nell'articolo 59.***

La tassazione per trasparenza

L'art. 116 del TUIR estende il regime della trasparenza alle «piccole» s.r.l.

L'art. 116 del TUIR ammette al regime della trasparenza, con le stesse modalità ed alle medesime condizioni fissate dall'art. 115, ad eccezione di quelle di cui al comma 1 di quest'ultima disposizione, le società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non superi quello rilevante per l'applicazione degli studi di settore (ISA) e i cui soci siano esclusivamente persone fisiche in numero non superiore a 10 o 20, nel caso di società cooperative.

I requisiti per l'ammissione al regime di cui all'art. 116 divergono da quelli previsti per la trasparenza delle società di capitali. Infatti:

- a. la partecipata può essere solo una società a responsabilità limitata o una cooperativa a responsabilità limitata;
- b. essa non deve superare le soglie per l'applicazione degli studi di settore;
- c. i soci persone fisiche non devono eccedere il numero di 10, per le s.r.l. e di 20 per le cooperative a responsabilità limitata.

I soci della partecipata che opta per la trasparenza possono essere solo persone fisiche (cf. Risposta a Interpello n. 822 del 2021).

Nel caso di soci non residente la partecipazione deve essere riferita ad una stabile organizzazione.

Rinvii normativi

Perdite fiscali	Perdite ante trasparenza non compensabili con gli utili della società trasparente. Perdite della società trasparente trasferibili sui soci nei limiti del p.n. pro quota e scomputabili nei limiti dell'80% dei relativi redditi e per l'ammontare che vi trova capienza
Plusvalenze su partecipazioni che possono accedere alla «p.ex.»	Imponibili per il 58,14%
Dividendi da società soggette ad IRES	Imponibili per il 58,14%

La tassazione per trasparenza

Riposta a interpello n. 822 del 17 dicembre 2021 – art. 116 del TUIR e art. 32-quater del D.L. n. 23/2020

Il caso oggetto dell'interpello

La società ALFA S.R.L. SOCIETA AGRICOLA ("ALFA"), i cui soci sono **3 persone fisiche** (Tizio, Caio e Sempronio) e **una società semplice** (BETA Società Semplice a base familiare (genitori e figli) vorrebbe esercitare l'opzione per la trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 del TUIR.

Come noto, gli utili corrisposti da s.r.l. a società semplici sono tassati direttamente in capo ai soci della società semplice, come se la società semplice non esistesse, disponendo l'art. 32-quater del decreto-legge n. 124 del 2019 che " i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale«.

L'istante ritiene che *«ai sensi dell'art. 32-quater, la società semplice è una semplice "longa manus" dei soci nella percezione degli utili da società di capitali, cioè è come se non esistesse. La tassazione avviene quindi in capo ai soci persone fisiche, Con l'opzione della trasparenza di cui all'art. 116 TUIR i soci scelgono di essere tassati sulla quota di utili loro spettante, indipendentemente dalla percezione effettiva degli utili».*

A parere dell'Agenzia *«La soluzione prospettata dall'istante è ... non condivisibile, per ragioni di ordine sia formale che sostanziale».* Infatti:

- da un punto di vista formale *«appare difficilmente superabile il dato testuale del citato articolo 116, il quale espressamente richiede che la compagine sociale delle s.r.l. a ristretta base proprietaria sia composta esclusivamente da persone fisiche ...»*,
- da un punto di vista sostanziale, *«ove si consentisse all'istante (s.r.l. di cui è socia anche una società semplice) l'adesione al regime della trasparenza fiscale, gli utili prodotti dalla medesima istante ricadrebbero nella suesposta irrilevanza fiscale, il che sarebbe in contrasto con le finalità dell'articolo 32-quater sopracitato, a mente del quale gli utili distribuiti **alla** società semplice si intendono percepiti (e sono dunque tassati) in capo ai rispettivi soci».*

Infatti deve considerarsi che se il reddito fosse stato imputato per trasparenza alla società semplice e poi imputato anche ai soci di quest'ultima, sarebbe coerente non assoggettare a tassazione i dividendi derivanti da utili maturati in regime di trasparenza ex art. 116 del TUIR.

«Altre» trasparenze nel nostro ordinamento tributario

CFC e Trust

La tassazione per trasparenza

La CFC, art. 167 del TUIR – la trasparenza con funzione antielusiva

Le società non residenti, in qualunque forma costituite, sono di principio entità fiscalmente «opache». La tassazione per trasparenza **può quindi trasformarsi** in strumento di contrasto della c.d. allocazione del reddito in società controllate, residenti in giurisdizioni estere a fiscalità eccessivamente bassa o nulla (**c.d. Controlled Foreign Companies, in acronimo «C.F.C.»**).

Imputando difatti «per trasparenza» al controllante italiano (persona fisica o società) il reddito che si forma presso la C.F.C., lo si attrae a tassazione immediata nella giurisdizione italiana «per maturazione» (con le aliquote italiane), **senza subire l'effetto dell'allocazione del reddito nel c.d. paradiso fiscale e senza doverne attendere, ai fini impositivi, la distribuzione come «dividendo» (che potrebbe non avvenire mai, qualora il reddito sia mantenuto all'estero od impiegato in operazioni «estero su estero»)**.

La tassazione per trasparenza

II TRUST

Da un punto di vista civilistico il trust si sostanzia in **un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito disponente (o settlor)** – con negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi – **trasferisce ad un altro soggetto, definito trustee, beni (di qualsiasi natura), affinché quest’ultimo li gestisca e li amministri**, coerentemente con quanto previsto dall’atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo.

L’effetto principale dell’istituzione di un trust è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in trust costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

L’articolo 73, comma 1, lettere b), c) e d) del Tuir stabilisce che i trust (residenti o non residenti) sono inclusi tra i soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle società (IRES), pertanto, il trust è equiparato, ai fini fiscali, ai soggetti passivi Ires.

In particolare, la Circolare 34/E/2022 chiarisce che *“ai fini della determinazione del reddito del trust rilevano in Italia:*

- *per i trust residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, in quanto “enti commerciali” ai sensi della lettera b), comma 1, dell’articolo 73 del Tuir, tutti i redditi ovunque prodotti;*
- *per i trust residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, in quanto “enti non commerciali” ai sensi della lettera c), comma 1, dell’articolo 73 del Tuir, tutti i redditi ovunque prodotti;*
- *per i trust non residenti, i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, in quanto “enti non residenti” ai sensi della lettera d), comma 1, dell’articolo 73 del Tuir, salvo le seguenti ipotesi:*
 - *beneficiario “individuato” residente (cfr. par. n. 3.1. Trust trasparente residente e non residente); e*
 - *beneficiario residente di trust opaco stabilito in Paesi a fiscalità privilegiata (cfr. par. 3.3 Trust opaco estero)”.*

La tassazione per trasparenza

II TRUST

L'articolo 73, comma 2, individua, ai fini della tassazione, due principali tipologie di trust:

- **i trust con beneficiari di reddito individuati, i cui redditi vengono imputati per trasparenza ai beneficiari e ivi tassati applicando le regole proprie di tassazione del soggetto beneficiario (trust trasparenti);**
- **i trust senza beneficiari di reddito individuati, i cui redditi vengono direttamente attribuiti al trust medesimo (trust opachi) quale soggetto passivo IRES**

Nel caso di trust trasparente il reddito è poi assoggettato a tassazione per trasparenza in capo al beneficiario (residente) come reddito di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies), del Tuir.

Infatti, l'articolo 73, comma 2, del Tuir dispone che *«nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazioni individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero in mancanza in parti uguali».*

In altre parole, nel caso di **trust trasparente (quindi, con “beneficiario individuato”)** **il reddito prodotto dal trust è imputato al beneficiario in ogni caso, ovvero indipendentemente dalla effettiva percezione**, secondo un criterio di imputazione per trasparenza e, conseguentemente, tali redditi sono assoggettati ad imposizione in capo al beneficiario individuato.

A questo proposito la citata circolare n. 48/E del 2007 definiva come beneficiario individuato il beneficiario di reddito individuato, vale a dire il soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una capacità contributiva effettiva. La Circolare 34/E/2022 evidenzia ulteriormente che *“è necessario, quindi, che il beneficiario sia puntualmente individuato e che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza”.* Conseguenza di ciò è che l'attribuzione effettiva al beneficiario individuato del reddito che ha già scontato la propria tassazione in capo allo stesso non sarà più imponibile.

I redditi sono imputati “in ogni caso” ai beneficiari, cioè indipendentemente dall'effettiva percezione, secondo un criterio di competenza, e attratti alla categoria dei redditi di capitale quale che sia la loro categoria di reddito originaria (articolo 44, comma, 1 lettera g-sexies del Tuir).

La qualificazione come redditi di capitale opera per i redditi imputati da trust trasparenti sia residenti che non residenti in Italia (circolare Agenzia Entrate 27.12.2010, n. 61).

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l.. Except in the general context of evaluating the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2024 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.