



La Tassazione per trasparenza fiscale nella società a ristretta base proprietaria

A cura dello studio Tributario Gigliotti

La tassazione per trasparenza è destinata ad aumentare l'importanza della riforma fiscale per le società di capitale, siano esse società per azioni a ristretta base societaria, o società a responsabilità limitata, assimilabili, in tutto e per tutto, alle società di persone. L'oggetto dell'approfondimento, in particolare, è concentrato sulle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria.

I riferimenti normativi

Le disposizioni inerenti la tassazione per trasparenza fiscale nella Srl, trova la giusta collocazione nell'articolo 116 del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n.344, pubblicato sulla G.U. del 16 dicembre 2003, n.291, che introduce l'IRES (imposta sul reddito delle società).

Il regime di trasparenza per le società a responsabilità limitata

Le società a responsabilità limitata con ristretta base proprietaria, composta solo da persone fisiche rientranti nell'ambito degli studi di settore, potranno attribuire direttamente il reddito prodotto ai soci stessi, indipendentemente dalla sua distribuzione: viene così riproposto lo stesso funzionamento delle società di persone.

Esempio:

Ipotizziamo il caso di una Srl, formata da due soci al 50%, che realizza nel 2004 un reddito di 100. In data 30 aprile 2005, viene approvato il bilancio 2004 e si decide di non distribuire dividendi. In tale circostanza, sulla base del nuovo regime, ai due soci sarà attribuita ugualmente una quota di reddito di 50 cadauno, indipendentemente dalla mancata distribuzione di dividendi.

Le caratteristiche del nuovo regime

Uno dei vantaggi del nuovo regime, consiste nella possibilità dell'imputazione dei risultati della partecipata ai soci partecipanti, permettendo quindi la compensazione tra redditi e perdite dei partecipanti con conseguente riduzione del carico fiscale dei soci della srl.

Le condizioni richieste dalla norma

Possono optare per il regime della trasparenza fiscale soltanto le società a responsabilità limitata che rientrano nell'ambito di 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 cooperative a responsabilità limitata.

Le condizioni da rispettare	
Per la società partecipata	Per i soci
<ul style="list-style-type: none">• Solo S.r.l.• Ammontare di ricavi non superiori al limite fissato per gli studi di settore	<ul style="list-style-type: none">• Solo persone fisiche• In numero non superiore a 10 (20 per le società cooperative a responsabilità limitata)

Quali sono i casi di esclusione della possibilità di opzione

Non si ha la possibilità di esercitare l'opzione nell'ipotesi in cui la società partecipata non sia una società a responsabilità limitata e si abbia invece una società per azioni ovvero una società in accomandita per azioni.

Il limite degli studi di settore

L'opzione per la trasparenza fiscale è preclusa per le società con volumi d'affari superiori alle soglie previste dagli studi di settore (attualmente pari a euro 5.164.568,99) ; il riferimento agli studi è da intendersi effettuato unicamente per l'individuazione della soglia dei ricavi.



Esempio :

Ipotizziamo il caso in cui una società a responsabilità limitata, presenti una causa di esclusione dagli studi di settore. In tale circostanza, la predetta società potrà ugualmente optare per il regime della trasparenza fiscale, a condizione che il volume di affari sia non superiore alla soglia prevista per l'applicazione degli studi.

La compagine societaria

Relativamente alla compagine societaria, poiché i soci devono essere esclusivamente persone fisiche, la società non deve risultare partecipata nemmeno in minima parte, da altri soggetti (società di persone o di capitale, ecc.). Pertanto sarà esclusa dal regime della trasparenza, la società partecipata, che nella compagine sociale ha due soci, di cui uno è una persona fisica e l'altro una società a responsabilità limitata .

Esempio : Ipotizziamo il caso di una srl, formata da tre soci: due quote detenute da persone fisiche ed una quota detenuta da una srl. In tale circostanza la suddetta società non potrà applicare il regime di trasparenza di cui all'art. 117 della bozza di testo unico, per la presenza tra i soci di un soggetto diverso dalle persone fisiche.

Inapplicabilità nell'ipotesi di possesso da parte della partecipata di partecipazioni in regime di participation exemption

Viene prevista l'inapplicabilità della trasparenza fiscale nel caso di possesso, da parte della società partecipata, di partecipazioni in regime di participation exemption. Ciò al fine di evitare che delle persone fisiche possano fruire del più favorevole regime di esenzione delle plusvalenze riservato alle società di capitale.

Esempio: Ipotizziamo il caso di una società a responsabilità limitata, partecipata da due persone fisiche, che possiede una partecipazione in regime di esenzione. La società cede la partecipazione realizzando una plusvalenza di euro 100.000, che distribuisce, in forma di utili, ai soci. Per l'impossibilità di esercitare l'opzione per la trasparenza fiscale, i dividendi percepiti dai soci concorrono a formare i rispettivi redditi secondo i criteri ordinari e cioè nella misura del 40% (ipotizzando che entrambi i soci posseggano partecipazioni qualificate), per un importo complessivo di imponibile da assoggettare a tassazione di 40.000 euro. Nell'ipotesi, invece, di mancanza della causa ostativa, la società avrebbe potuto optare per la trasparenza fiscale. Di conseguenza, la plusvalenza realizzata, in quanto esente per la società, non avrebbe concorso a formare il reddito imputabile ai soci, rimanendo di fatto, del tutto escluso da tassazione anche nei loro confronti. Ciò in quanto i soci, a seguito di opzione per trasparenza, non sarebbero stati tenuti ad assoggettare a tassazione il dividendo percepito (di 100.000 euro).

I criteri di imputazione

La caratteristica fondamentale del regime della trasparenza prevede la sostanziale riproposizione, in capo alle società di capitali, del meccanismo attualmente previsto dall'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

Il regime di trasparenza di cui all'art. 5 del Dpr n. 917/86

- Nelle società di persone, nonché in quelle ad esse fiscalmente equiparate, il reddito prodotto in forma associata viene successivamente imputato ai singoli soci.
- Il criterio di ripartizione tra i soci degli utili conseguiti dalla società di persone è stabilito dal comma 2 dell'art. 5: opera la presunzione di proporzionalità delle quote di partecipazione al valore dei conferimenti. Tale presunzione può essere superata con una diversa pattuizione contenuta nell'atto costitutivo o in un atto pubblico o scrittura privata autenticata.
- Le quote di reddito attribuite concorrono, congiuntamente agli altri redditi del socio, alla formazione del reddito complessivo da assoggettare ad imposta.
- La ripartizione proporzionale alle quote riguarda, nel caso di soci persone fisiche, non

solo il reddito complessivo della società, ma anche le ritenute d'acconto subite, le perdite nonché i crediti d'imposta spettanti.

In sostanza si afferma che, al ricorrere delle condizioni per l'esercizio dell'opzione, il reddito prodotto dalla partecipata può essere imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

La misura dell'imputazione	
L'unico criterio di ripartizione del reddito complessivo diventa quindi quello basato sulla percentuale di partecipazione agli utili. Non assumono invece alcuna rilevanza, a tali fini, le eventuali altre situazioni "partecipative" (al capitale, all'assemblea, ecc.)	
% di partecipazione all'utile	% di voto nell'assemblea
Rilevante	Nessuna rilevanza

L'esercizio di imputazione

Relativamente al periodo di imputazione del reddito, questo è da individuarsi in quello dei soci in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. Pertanto, poiché le nuove disposizioni hanno attuazione a partire dal 1° gennaio 2004, il primo periodo d'imposta in cui la società partecipata potrà optare per tale nuovo regime è quello che avrà inizio a decorrere da tale data, e gli effetti in capo ai soci si avranno in sede di Unico 2005, quando cioè si dovrà presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2004.

Il periodo di imputazione	
Per la società	Il primo esercizio di applicazione del nuovo regime sarà quello che inizia il 1° gennaio 2004
Per i soci	La prima dichiarazione dei redditi in cui si avranno gli effetti del nuovo regime sarà quella da presentare nel 2005, relativa al 2004.

La regola dell'imputazione del reddito ai soci

- Per competenza e non per cassa
- In proporzione alla quota di partecipazione agli utili

Esercizio dell'opzione

L'esercizio dell'opzione per il regime di trasparenza fiscale dovrebbe essere esercitata (il condizionale è d'obbligo perché su questo aspetto la norma non è chiara) congiuntamente dalla società partecipata e da tutti i soci. Una volta esercitata l'opzione risulta irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata. L'esercizio dell'opzione deve essere comunicato dall'amministrazione finanziaria entro la fine del primo degli esercizi sociali in relazione ai quali l'opzione è esercitata.

Il comma 4 dell'articolo 115 del nuovo Tuir prevede l'emanazione di un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il quale saranno definite le modalità operative per procedere alla predetta comunicazione.

I criteri di imputazione

Relativamente alle modalità di imputazione del reddito ai soci, in mancanza, attualmente di precise indicazioni, si ritiene che vengano conservate le stesse modalità attualmente previste per il possesso di una partecipazione in una società di persone.

Modalità di imputazione	
Partecipazione nella Srl detenuta al di fuori di una attività d'impresa	Partecipazione nella Srl detenuta nell'ambito di una attività d'impresa
La quota di partecipazione al reddito della società dovrebbe essere recepita dal socio nella propria dichiarazione dei redditi in un quadro simile (o identico) al quadro RH, per poi concorrere alla determinazione del reddito complessivo del socio.	La quota di partecipazione in tal caso dovrebbe concorrere alla determinazione del reddito d'impresa (effettuando nell'ipotesi di contabilità ordinaria, le opportune variazioni, in aumento e in diminuzione).

Il trattamento delle perdite

Il comma 3 dell'articolo 115, espressamente richiamato anche dall'articolo 116 comma 2, afferma che le perdite fiscali della società partecipata relative ai 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 di patrimonio netto contabile della società partecipata.

Alcune considerazioni tuttavia devono essere fatte per i casi delle perdite eccedenti quelle imputabili ai soci e che secondo il legislatore, proprio perché eccedenti la quota di patrimonio netto contabile, non risulterebbero imputabili ai soci per trasparenza.

Tra l'altro la stessa amministrazione finanziaria con la risoluzione n.152/E del 04 ottobre 2001 aveva trattato il caso di una Sas (anche questo annoso problema) in relazione al criterio dettato dall'articolo 8 del Tuir affermando che in relazione alle perdite di queste particolari società di persone si doveva arrivare alla conclusione che quella parte non deducibile dai soci accomandanti dovevano essere "distribuite" ai soci accomandatari. E' in questa logica quindi che dovrebbe essere visto anche la norma contenuta nel comma 3 dell'articolo 115 : un criterio di ripartizione delle perdite e non un limite al riconoscimento al limite di poterle utilizzare. Pertanto :

- Le perdite fiscali realizzate dalla società tassata per trasparenza ex articolo 115 o 116 vengono imputate ai soci fino al limite delle rispettive quote di patrimonio netto contabile:
- L'eccedenza delle predette perdite rimane in capo alla società tassata per trasparenza e può essere riportata in diminuzione del reddito realizzato dalla società nei seguenti periodi d'imposta, secondo le ordinarie regole previste in materia di riporto delle perdite,

Su tale aspetto, comunque, sarà interessante verificare quale sarà l'orientamento che darà l'Agenzia delle Entrate.

Le perdite pregresse

In riferimento alle perdite fiscali realizzate dalla società nei periodi di imposta precedenti a quelli in cui viene esercitata l'opzione per la trasparenza fiscale, la norma non fa alcun riferimento. In questo contesto si può comunque affermare che le perdite in esame potranno comunque continuare a essere riportate dalla società secondo le regole normali regole che sono in vigore e cioè tramite la diminuzione dal reddito prima dell'imputazione di questo ai soci.

Le perdite imputate ai soci persone fisiche

Il comma 2 dell'articolo 116, in riferimento alle perdite da imputare ai soci persone fisiche afferma un concetto già conosciuto dagli addetti ai lavori: tali perdite infatti potranno essere imputate per trasparenza ai soci e utilizzate da quest'ultimi solo con redditi di analoga natura, nel periodo di imposta in cui avviene l'imputazione e nei successivi fino al quinto (in sostanza, lo stesso regime che si applica con riferimento alle perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo o in accomandita semplice che si trovano in regime di contabilità ordinaria).

Il regime di trasparenza come via di fuga dalla nuova tassazione per le Srl

Il nuovo regime di tassazione dei dividendi in vigore dal 1° gennaio 2004 è in diverse circostanze, sicuramente maggiormente penalizzante rispetto a quello in vigore fino al 31 dicembre 2003. La soppressione del regime dei basket ed il fatto che il dividendo relativo ad un reddito già tassato in via definitiva in capo al produttore sia ulteriormente (sia pur parzialmente), tassato in capo al percettore, fa sì che in molti casi il peso delle imposte sia destinato ad aumentare, soprattutto nei casi in cui vi sia sostanziale identità tra soggetto produttore del reddito (società) e percipiente (socio). Tale è il caso delle cosiddette società a ristretta base proprietaria per le quali la riforma offre una possibile via di fuga attraverso il nuovo regime della Trasparenza, disciplinato dal nuovo art.116 del Tuir.

Tale istituto è opportuno ricordare che:

- È indifferente da alcun tipo di condizione relativamente al tipo di partecipazione: qualificata o meno, immobilizzata o meno;
- Indipendente rispetto al periodo di possesso della stessa partecipazione;
- applicabile indipendentemente dalla forma o dalla denominazione con cui sono distribuiti gli utili;

Per effetto del sistema di "imputazione" previsto dal regime della trasparenza si può eliminare il problema della doppia tassazione reddito/dividendi.

Un esempio ci può aiutare ad chiarire meglio il problema :

Il metodo della “trasparenza”			
Ipotizziamo una società con due soci al 50%, con reddito ante imposta di 50.000, che provvede a distribuire l'intero utile come dividendo			
	<i>Regime “ordinario” di tassazione</i>		<i>Regime di tassazione per “trasparenza”</i>
Utile	50.000	Utile da imputare ai soci	50.000
Imposta Ires a carico società (33%)	16.500	Imposte Ires a carico società	0
Dividendo distribuito	33.500	Quota di reddito per i soci	50.000
Quota di reddito per i soci (40%)	13.400	Imposte a carico dei soci (23%)	11.500
Imposte a carico dei soci (23%)	3.082	Imposte complessive società + soci	11.500
Imposte complessive società + soci	19.582	Imposizione % effettiva	23%
Imposizione % effettiva	39.16%		

Società di nuova costituzione e nuove iniziative produttive

Il nuovo sistema di tassazione assume senz'altro notevole interesse nell'ambito di partecipazione in società di nuova costituzione o che hanno intrapreso nuove iniziative imprenditoriali, per le quali non è difficile prevedere una serie di esercizi in perdita a seguito della prevalenza dei costi di esercizio e di investimenti (tramite gli ammortamenti) rispetto ai ricavi prodotti. Le perdite possono infatti venire imputate ai soci con evidente beneficio in termini di immediato risparmio di imposta. Anche le partecipanti in operazioni di acquisizione mediante ricorso ad una elevata leva finanziaria possono beneficiare dell'immediata disponibilità di perdite d'esercizio della partecipata a compensazione dei propri redditi; le perdite sono generalmente conseguite dalla società veicolo utilizzata per l'acquisizione a seguito dell'elevato carico degli oneri finanziari connessi ai finanziamenti destinati all'acquisto delle partecipazioni nelle società target.



Le perdite

Perdite nate durante il regime di trasparenza

In questo caso, il meccanismo di imputazione del reddito complessivo implica che durante il triennio dell'opzione avviene lo slittamento delle perdite prodotte dalla società partecipata. L'imputazione della perdita, dunque, consentirà di miscelare i risultati prodotti autonomamente dai partecipanti con quelli provenienti dalla partecipata.

Pertanto_in caso di opzione per la trasparenza fiscale, la società partecipata è tenuta ad imputare ai soci, oltre ai redditi "positivi", anche le perdite fiscali originatesi nei periodi d'imposta di durata dell'opzione

Perdite anteriori all'opzione

Le eventuali perdite della società partecipata relative ad esercizi precedenti a quello di opzione riducono il reddito che si forma in capo alla predetta società nel periodo di trasparenza secondo le ordinarie regole di riporto delle perdite.

Le perdite pregresse, pertanto, rinvenienti da periodi d'imposta precedenti all'opzione per il regime di trasparenza potranno essere utilizzate unicamente dalla società partecipata per poi procedere all'imputazione dell'eventuale residuo reddito ai soci.

La regola

Nessuna possibilità di attribuzione delle perdite antecedenti all'avvenuto esercizio dell'opzione e completo passaggio di quelle prodotte nel nuovo regime.

Perdite maturate in capo alla società partecipata

Periodi di durata dell'opzione

Imputate ai soci

Se ad esempio il primo esercizio di opzione per il regime di trasparenza è il 2004, saranno soltanto le perdite realizzate in tale esercizio che si potranno ripartire.

Pregresse

Rimangono in capo alla società partecipata

Qualora la società partecipata si riporta dal 2002 delle perdite ed opta per il nuovo regime dal 2004, le predette perdite non potranno essere ripartite fra i soci.

Ripartizione di: ritenute, crediti d'imposta e acconti

Caratteristica del nuovo regime è che oltre all'imputazione del reddito complessivo della società partecipata, l'opzione per la trasparenza fiscale, determina anche la ripartizione ai soci di:

- ritenute operate a titolo di acconto sui redditi della stessa società;
- crediti d'imposta;
- acconti versati.

I suddetti importi si dovranno scomputare dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno.

Lo scomputo delle ritenute sui redditi prodotti in forma associata

Il contribuente subisce un prelievo di imposte anticipate, oltre che con il versamento degli acconti, anche con la ritenuta che subisce al momento della percezione di alcuni redditi. Il sostituto d'imposta deve infatti operare una ritenuta a titolo di acconto e provvedere a versarla all'Erario.

Essendo le società di persone e i soggetti assimilati di cui all'art. 5 del T.U.I.R. solo soggetti ai fini dell'accertamento dell'IRPEF e non anche soggetti passivi d'imposta, le ritenute subite si scomputano dall'IRPEF dovuta dai rispettivi partecipanti, nella proporzione in cui questi partecipano al reddito.



Anche tale principio è stato mutuato in modo pressoché immutato dalla disciplina attualmente vigente in materia di società di persone. In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha assunto posizioni via sempre più "elastiche", soprattutto per quanto riguarda l'attribuzione dei crediti d'imposta spettanti alla società in virtù di particolari comportamenti seguiti da questa, concedendo la possibilità di riportare tali crediti in capo ai soci (Risoluzioni n. 120/E del 18/04/2002 e n. 286/E del 22/08/2002, in materia di crediti d'imposta di cui agli artt. 8 e 7 della legge 23/12/2000, n. 388).

Il versamento degli acconti

E' espressamente previsto che nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata. Per la determinazione degli obblighi di acconto alla partecipata stessa e dei suoi soci nel caso venga meno l'efficacia dell'opzione, si applica quanto

previsto dall'articolo 124, comma 2 (norma che riguarda il consolidato fiscale). Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli obblighi di acconto si determinano senza considerare gli effetti dell'opzione sia per la società partecipata, sia per i soci.

E' tuttavia evidente che dalla lettura della norma non appare ben chiaro quale sia la disciplina da applicare in materia di acconti in caso di sopravvenuta inefficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale, in questo contesto si spera che i chiarimenti arrivino al più presto per portare la massima chiarezza a chi intende fare la scelta della tassazione per trasparenza.

Versamento degli acconti delle imposte sul reddito	
1° esercizio di efficacia dell'opzione 	Qualora nel 2004 viene esercita l'opzione triennale per la trasparenza fiscale, comunque la società partecipata deve versare gli acconti Ires 2004 (generalmente calcolati su base storica, ossia facendo riferimento all'imposta dovuta per il 2003), mentre i soci versano i propri acconti senza doversi preoccupare dei riflessi che l'opzione per la trasparenza fiscale comporterà poi sul loro reddito del periodo.
1° esercizio di mancato rinnovo 	Qualora nel 2007 non viene rinnovata l'opzione triennale per la trasparenza fiscale (esercitata nel 2004 per il triennio 2004/2006), la società partecipata deve versare gli acconti Ires 2007 (generalmente calcolati su base storica, ossia facendo riferimento all'imposta che sarebbe risultata dovuta per il 2006, qualora non ci fosse stata l'imputazione per trasparenza in capo ai soci) e i soci devono versare i loro acconti 2007 senza considerare, ai fini del calcolo degli acconti su base storica, il reddito che essi avrebbero avuto nel 2006 se non vi fosse stata l'imputazione per trasparenza della quota di reddito della società partecipata.

Cause di decadenza

Nell'ipotesi in cui vengono meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia del regime di trasparenza fiscale cessa dall'inizio dell'esercizio in corso della società partecipata. Le cause che possono determinare l'inefficacia dell'opzione (a decorrere dall'inizio dell'esercizio della partecipata in corso alla data in cui la causa è sopravvenuta), sono riportate nella tabella seguente.



Le cause di decadenza

- ❑ Impreso nella compagine sociale di un socio residente diverso da una persona fisica
- ❑ Ingresso nella compagine sociale di un socio non residente
- ❑ Variazioni nella compagine sociale che determinano un numero complessivo di soci superiore a dieci (20 nel caso di società cooperativa)
- ❑ Esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale (nazionale o mondiale) da parte della società partecipata
- ❑ Acquisto da parte della Srl partecipata di partecipazione avente i requisiti per l'applicazione della participation exemption di cui all'art.87 del nuovo Tuir.

Esempio – La circostanza potrebbe verificarsi, qualora un socio, detentore di una partecipazione in una società che ha richiesto l'applicazione del regime di trasparenza, nel corso del triennio “agevolato”, ceda per intero, la propria partecipazione ad un'altra persona fisica.

Accertamento e responsabilità

Responsabilità

Un elemento da considerare attentamente prima di optare per la tassazione per trasparenza è che la **società partecipata** è **solidalmente responsabile** con ciascun socio per l'**imposta**, le **sanzioni** e gli **interessi** conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito. L'unità di intenti dei soci della partecipata aderente alla tassazione per trasparenza deve basarsi anche su una profonda e reciproca conoscenza e stima in quanto un inadempimento di un socio si riflette sulla società partecipata e quindi su un bene comune dei soci.

Rettifica delle dichiarazioni

Analogamente a quanto avviene per le società di persone, la rettifica dei redditi in capo alla partecipata mediante accertamento si intende automaticamente effettuata in capo ai soci. (Ai sensi del comma 2 dell'art. 40 del Dpr n. 600/73).



Il regime di trasparenza in pillole

- Possono optare per il regime di trasparenza fiscale a ristretta base proprietaria, soltanto le società a responsabilità limitata, che rientrano nei limiti per l'applicazione degli studi di settore, i cui soci siano persone fisiche ed il numero di essi non superi le dieci unità (20 in caso di cooperative)
- L'opzione è vincolante per tre anni
- Se la società distribuisce utili, questi non verranno tassati in capo al socio che li riceve a meno che non si tratti di utili provenienti da riserve formate prima dell'adozione del regime di trasparenza
- Presunzione di distribuzione prioritaria degli utili formati in regime di trasparenza
- L'opzione per la trasparenza fiscale determina anche la ripartizione ai soci di: Ritenute operate a titolo di acconto sui redditi della stessa società- Crediti d'imposta- Acconti versati
- In merito alla distribuzione degli utili, quelli maturati durante il periodo "*transitorio*" rientrano nella regola della trasparenza; quelli invece relativi ad anni precedenti sono soggetti in caso di distribuzione alle regole ordinarie.

Caso- Regime di trasparenza fiscale- La cessione della partecipazione in corso d'anno .

D. *Nell'ipotesi in cui una S.r.l., opti per il regime di trasparenza di cui all'art.116 del nuovo Tuir, ci si chiede cosa succede se, durante il triennio di opzione, nella società partecipata, cambiano i soci , ad esempio, a seguito della cessione di talune partecipazioni? A quali soci partecipanti dovrà essere imputato il reddito della partecipata?*

R. In base al testo del nuovo Tuir, (art.115 applicabile anche all'art. 116) che prevede l'imputazione "nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata ...", il reddito della società "trasparente" deve essere imputato ai soci che possiedono partecipazioni al momento della chiusura dell'esercizio della società partecipata. Il problema della variazione in corso d'anno dei soggetti cui imputare il reddito, in regime di trasparenza fiscale, aveva già dato luogo ad un acceso dibattito, con riferimento al reddito delle società di persone, nei primi anni di applicazione della riforma tributaria del 1973. Al "tavolone di Firenze", la riunione dei dirigenti del Ministero delle finanze del 2 luglio 1977 organizzata, fra l'altro, per risolvere tale questione, si giunse alla conclusione che il reddito deve essere dichiarato *pro quota* dai soci che risultano tali alla chiusura del periodo d'imposta. Questa soluzione è stata successivamente recepita in una risoluzione ministeriale ((nota n.9/849 del 12 giugno 1978)), ove si precisa che, in caso di scioglimento del rapporto sociale, i recedenti "non debbono dichiarare quote di reddito a titolo di partecipazione agli utili afferenti il periodo d'imposta in cui si è verificato lo scioglimento in questione". Per tale ragione, nelle istruzioni al Modello UNICO per le società di persone, viene spiegato che, ai fini dell'imputazione del reddito delle società di persone, "si intendono per soci quelli che risultano tali alla chiusura del periodo d'imposta".