

Edizione di martedì 17 maggio 2016

EDITORIALI

[I vincitori della 17a edizione di Master Breve](#)

di Sergio Pellegrino

BILANCIO

[XBRL e prospetto leasing: prosegue il mal di testa](#)

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

AGEVOLAZIONI

[La procedura di assegnazione anche per le imprese "immobiliari"](#)

di Leonardo Pietrobon

CONTENZIOSO

[L'onere probatorio nel processo penale tributario](#)

di Luigi Ferrajoli

DICHIARAZIONI

[Regime di trasparenza e quadro RH di Unico PF 2016](#)

di Federica Furlani

EDITORIALI

I vincitori della 17a edizione di Master Breve

di Sergio Pellegrino

Giunti al termine della **17a edizione di *Master Breve*** è arrivato il momento di individuare i **vincitori di sede** del nostro ***Sistema InterAttivo***.

Durante le diverse giornate di *Master Breve*, i relatori hanno posto una serie di domande alle quali i Partecipanti hanno risposto con i **loro telecomandi**, scegliendo una opzione tra quelle possibili.

In ciascuna delle **sedi coinvolte**, in ogni giornata, è stato individuato il Collega che ha fornito il **maggior numero di risposte corrette nel minor tempo**, al quale è stato attribuito il premio rappresentato dai **jeans sartoriali, personalizzati** con le iniziali, offerti dallo sponsor ***Sartoria Tramarossa***.

Il sistema ha poi estratto il codice di un telecomando e al fortunato possessore è stato dato in premio un **prodotto Euroconference** (a seconda dei casi, un abbonamento ad una **rivista di Euroconference**, un **libro** o la **partecipazione ad un convegno**).

Pubblichiamo oggi l'elenco dei **“vincitori” per ciascuna sede**, determinati sommando i **risultati di “tappa”**.

Ai Colleghi in questione, oltre alle nostre congratulazioni, la possibilità di avere un **upgrade** rispetto al prodotto acquistato per la partecipazione alla **18a edizione di Master Breve**:

<i>Master Breve</i>	?	<i>Euroconference Pass Master Breve Plus</i>
<i>Euroconference Pass Master Breve Plus</i>	?	<i>Euroconference Pass Master Breve Plus + Specialistica</i>
<i>Euroconference Pass Master Breve Plus + Specialistica</i>	?	<i>Euroconference Pass Full</i>

Agli altri, arrivati tutti “secondi”, la possibilità di riprovare nella **prossima edizione di Master Breve**. L'appuntamento è per tutti al prossimo **ottobre**.



Classifica generale **Master Breve 17^** *Vincitori sistema InterAttivo*

ALESSANDRIA	BOTTAZZI ANDREA	MILANO 2^edizione	LOMBARDI ROSA
BELLUNO	DE BONA GIANCARLO	MILANO 3^edizione	STUCCHI ELEONORA
BOLOGNA	CORSINI ENRICO	MODENA	MAZZI DAVIDE
BRINDISI	PARLANTE SALVATORE	NAPOLI	MINASI PAOLO
BUSTO ARSIZIO	MAZZUCHELLI FAUSTO	PADOVA	ZORZI ALESSANDRO
CAGLIARI	UCCHEDDU CINZIA	PESARO	DE ANGELIS MORRIS
CATANIA	NAPOLI ANTONIO FABIO	PESCARA	DI CROCE TIZIANA
CATANZARO	RASO ALESSANDRO SANTO	PORDENONE	POPIA FRANCESCO
COMO	MELLO PAOLA	ROMA	FEDELE DOMENICO
CREMONA	FERRARI PAOLO	TIRRENNIA	VALORI MARCO
FIRENZE 1^edizione	BARZAGLI SILIO	TORINO	RUFFINETTO ANDREA
FIRENZE 2^edizione	CARLI STEFANO	TRENTO	DOFF SOTTA MARCO
FORLI'	POLLINI GIUSEPPE	TREVISO	BERTOCCO PAOLO
GENOVA	ASFALTO GIOVANNA	UDINE	BAGATA GIANLUCA
IMPERIA	SOFI GISELLA	VENEZIA	VENTURINI MONICA
JESI	ZAMPORLINI LEONARDO	VERONA	ALTINA CLAUDIO
MILANO 1^edizione	MAZZARA FRANCESCO	VICENZA	PISCOPO CARMELA

BILANCIO

XBRL e prospetto leasing: prosegue il mal di testa

di Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi

In un [precedente contributo pubblicato su Euroconferencenews](#), abbiamo evidenziato come i **prospetti standard** del *leasing* proposti dalla tassonomia XBRL e dall'OIC 12 mal si pongono in merito all'esposizione delle informazioni riferite ai "debiti impliciti" (metodo finanziario).

Completiamo l'analisi dei prospetti standardizzati formulando qualche altra **riflessione critica**.

In tema di "**altri Ratei e Risconti**", è appena il caso di precisare che, considerata l'impossibilità di "personalizzare" gli schemi delle tabelle XBRL, nei già citati "debiti impliciti" vanno altresì collocati (facendo attenzione agli eventuali diversi effetti di segno algebrico) altri ratei e risconti che sarebbero derivati dalla diversa contabilizzazione con il **metodo finanziario** (si pensi, ad esempio, al risconto sugli interessi impliciti di un canone anticipato a cavallo d'esercizio).

In argomento di "**Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario**", l'OIC non fornisce spiegazioni né per il prospetto sugli effetti del patrimonio netto (voce a.5) né per quello sul conto economico (voce a.4). Giova tuttavia segnalare che il *tool* di generazione dell'istanza XBRL trasporta automaticamente quanto indicato nel 1° prospetto nell'omonima voce del 2°. Considerata la collocazione, nel 1° prospetto, prima dei valori di fine esercizio, non resta che concludere che si tratta delle **svalutazioni** (o delle eventuali successive riprese di valore) che sarebbero state fatte adottando il metodo finanziario.

Pochissime sono le indicazioni dell'OIC con riferimento **all'effetto fiscale**, in merito al quale il documento si limita a precisare che fra gli ulteriori effetti indiretti di cui è necessario tener conto per determinare l'effetto netto complessivo vi è, ad esempio, "**quello sulle imposte sul reddito anticipate e differite**". Il prospetto OIC richiede l'indicazione dell'effetto fiscale sul risultato d'esercizio (**voce b**) della tabella Xbrl) e quello (indubbiamente complessivo) sullo stato patrimoniale (**voce e**) della tabella Xbrl) che si otterrebbero applicando il metodo finanziario. Nessuna indicazione viene fornita in merito alla modalità di calcolo. Un approccio, a nostro giudizio troppo semplicistico, che talvolta si vede proporre, ma che porta a risultati imprecisi, è quello di calcolare l'effetto fiscale sul conto economico e quello sul patrimonio netto rispettivamente applicando le **aliquote** (Ires ed Irap) alla voce a) del secondo prospetto XBRL e alla d) del primo prospetto XBRL.

L'effetto fiscale sul conto economico dell'esercizio (voce b)) sembra identificabile con il "**delta**" fra **risparmio** fiscale (Ires ed Irap) originato nell'esercizio dalla contabilizzazione secondo il metodo patrimoniale ed il risparmio che verrebbe (virtualmente) originato dal metodo

finanziario. Tale “delta”, sommato all’effetto sul risultato prima delle imposte, determina il diverso importo che avrebbe avuto il risultato d’esercizio nel caso di contabilizzazione con il metodo finanziario. Tali valutazioni non possono, ovviamente, prescindere dal considerare i limiti di deducibilità fiscale previsti per alcuni beni (es.: auto) complicando, ovviamente, e non di poco, i conteggi. Ulteriori complicazioni si aggiungono laddove venisse considerata un’aliquota di ammortamento civilistico diversa da quella fiscale.

Una volta compreso quale sia l’effetto fiscale sul conto economico, appare più facile definire quello che rappresenta **l’effetto fiscale sullo stato patrimoniale** (voce e)), e cioè la sommatoria algebrica degli effetti fiscali che di anno in anno si manifestano a conto economico. Giova osservare che tali effetti sono normalmente, a parità di condizioni, originati da:

- **maggior risparmio Ires ed Irap** negli anni di durata del *leasing* (normalmente, con il metodo patrimoniale, si “spesa”, infatti, più in fretta che con l’ammortamento);
- **minore risparmio** (o recupero del risparmio accumulato negli anni precedenti) nell’anno del riscatto e nei successivi.

Tali effetti (vedi esempio nel prosieguo) sono destinati ad assorbirsi algebricamente **azzerandosi** nell’anno in cui termina l’ammortamento del prezzo di riscatto. Ciò deriva dal fatto che tali differenze, in linea di principio, hanno natura solamente temporanea attesa la sostanziale **equiparazione**, dal punto di vista fiscale, dell’acquisizione tramite *leasing* all’acquisto in proprietà. Tale situazione, però, non si verifica (e pertanto le differenze diventano parzialmente definitive) nel caso in cui, nel periodo che va dalla stipula del contratto a quella di fine ammortamento del riscatto, interviene:

- una modifica del **trattamento/deducibilità fiscale** dei costi del bene (si pensi, ad esempio, alla riduzione dal 40% al 20% dei costi degli autoveicoli intervenuta dal 2013);
- un cambio di **aliquota fiscale** nel corso del suddetto periodo (si pensi alla riduzione dal 4,25 al 3,9% dell’aliquota Irap intervenuta dal 2008 o alla riduzione dal 27,5% al 24% dell’Ires prevista dal 2017).

Per completezza andrebbe altresì osservato che ulteriori differenze (spesso scarsamente rilevanti) non risulterebbero assorbite nel caso di beni a deducibilità limitata ai sensi dell’articolo 164, comma 1, lettera b, del TUIR (es. autovetture il cui costo è rilevante nel limite di € 18.075,99), laddove, per il prezzo di riscatto (inferiore alla citata soglia), non venisse applicata, oltre alla misura di deducibilità (20% nell’esempio), anche quella derivante dal rapporto fra il limite di costo fiscalmente rilevante e quello sostenuto dal concedente (società di *leasing*).

Esempio di calcolo dell'effetto fiscale

esercizio	A) calcolo effetto Ires					B) calcolo effetto Irap					Effetto totale annuo (A+B) (1)	Saldo progressivo (2)
	Costo deduc.con metodo patrim.	Costo deduc.con metodo finanz.	differenza	alq. Ires	Effetto Ires	Costo deduc.con metodo patrim.	Costo deduc.con metodo finanz.	differenza	alq. Irap	Effetto Irap		
2014	144.787	93.322	51.465	27,50%	14.153	130.710	70.000	60.710	3,90%	2.368	16.520	16.520
2015	287.213	173.191	114.022	27,50%	31.356	259.290	140.000	119.290	3,90%	4.652	36.008	52.529
2016	293.000	153.487	139.513	27,50%	38.366	245.000	140.000	125.000	3,90%	4.875	43.241	95.770
2017	10.000	140.000	-130.000	27,50%	-35.750	10.000	140.000	-130.000	3,90%	-5.070	-40.820	54.950
2018	10.000	140.000	-130.000	27,50%	-35.750	10.000	140.000	-130.000	3,90%	-5.070	-40.820	14.130
2019	10.000	70.000	-60.000	27,50%	-16.500	10.000	70.000	-60.000	3,90%	-2.340	-18.840	-4.710
2020	10.000	0	10.000	27,50%	2.750	10.000	0	10.000	3,90%	390	3.140	-1.570
2021	5.000	0	5.000	27,50%	1.375	5.000	0	5.000	3,90%	195	1.570	0
2022	0	0	0	27,50%	0	0	0	0	3,90%	0	0	0
	€ 770.000	€ 770.000	€ 0		€ 0	€ 700.000	€ 700.000	€ -		€ -	€ 0	

(1) voce (i) Foglio T0034 o T0159; (2) voce e) Foglio T0035 o T0158

Ulteriori approfondimenti riguardano gli **effetti sul patrimonio netto di tipo “definitivo”**. Un caso, non affrontato nei prospetti OIC, che meriterebbe maggiori spiegazioni riguarda quelle situazioni nelle quali le differenze fra i due metodi di contabilizzazione (patrimoniale e finanziario) sono destinate a non assorbirsi con il passaggio del tempo. Su tutti, il caso più rilevante, è sicuramente quello dei **fabbricati strumentali** in merito allo **scorporo del valore del terreno**.

Oltre a differenze di ordine temporaneo (legate al diverso lasso temporale in cui il costo complessivo deducibile concorre a formare il reddito), in tal caso vi sono, infatti, differenze destinate ad incidere in modo **definitivo** sul patrimonio netto. Si tratta della quota terreno imputata a conto economico con i canoni in B8 (su tale quota, peraltro, sarebbe altresì ravvisabile un ulteriore effetto di fiscalità anticipata laddove – per equiparazione con l'acquisto in proprietà – si ritengano recuperabili le riprese fiscali in sede di cessione del fabbricato), al netto della quota terreno, non ammortizzata, sul prezzo riscatto.

Altro caso non improbabile che determina innegabili effetti sul patrimonio netto riguarda le ipotesi in cui vi sia **sfasatura fra contabilizzazione e deducibilità fiscale** (si pensi, ad esempio, ai *leasing* stipulati dal 29/4/2012 con durata contrattuale inferiore a quella fiscale). Anche da questo versante il prospetto non propone una voce specifica e pertanto non resta che collocare direttamente nella voce **“effetto fiscale”** gli eventuali differenziali.

In conclusione, possiamo certamente affermare che la **nuova tassonomia**, con l'introduzione dei prospetti del *leasing* (così come quella del rendiconto finanziario), ha sicuramente compiuto qualche passo in avanti. Peccato, però, che nulla si sia ancora mosso nella logica di **semplificare** il lavoro degli operatori (quelli in prima linea intendiamo). Non si spiegherebbe, diversamente, il motivo per cui che nei fogli di calcolo dell'istanza XBRL (su questo si basa il compilatore ufficiale) manchino, anche quest'anno, le formule che fanno i **totali dei vari aggregati** (in sostanza vanno digitati – o importati – anche quelli).

Dettagli, si potrà osservare, ma a noi non sembra poiché tale carenza (evidentemente voluta) comporta un **aggravio di tempo** oppure spinge – chi se lo può permettere – verso interfacce di mercato più performanti. Accomodamenti “fai da te” e carenze di totali a parte, il monito più rilevante va rivolto, però, al legislatore che lo scorso anno ha concluso l'*iter* di recepimento della Direttiva 2013/34/UE.

Mal si comprendono, infatti, le ragioni per cui il legislatore del D.Lgs. 139/2015 abbia ancora **rinvia**to l'aggiornamento della modalità di rappresentazione in bilancio proprio del *leasing* finanziario, aggiornamento che avrebbe assorbito tutte le difficoltà retro descritte oltre alle “multiformi” complicazioni di tipo fiscale, dando pratica realizzazione al **principio della prevalenza della sostanza sulla forma**.

Per l'elaborazione del prospetto del leasing in nota integrativa sulla base della tassonomia XBRL 2015-12-14 vi raccomandiamo il seguente software:

AGEVOLAZIONI

La procedura di assegnazione anche per le imprese “immobiliari”

di Leonardo Pietrobon

Come noto i commi da 115 a 120 dell'articolo 1 della L. n. 208/2015 hanno “riproposto” la procedura di assegnazione agevolata dei **beni immobili e mobili registrati detenuti dalle società**. La norma, con il chiaro **intento “agevolativo” di uscita degli immobili – e dei beni mobili – dalle società “contenitori”**, mira a risolvere uno dei maggiori problemi riscontrati negli ultimi anni: la normativa relativa alle **società di comodo** e le sue sgradevoli conseguenze.

Le suddette norme propongono una disciplina agevolativa simile a quella prevista dall'articolo 29 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449: in **attesa dei relativi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate**, è possibile fare riferimento ai passati orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria, ove compatibili, contenuti soprattutto nelle **circolari ministeriali 21 maggio 1999, n. 112/E, e 13 maggio 2002, n. 40/E**.

I presupposti applicativi dell'assegnazione (o della cessione) agevolata dei beni ai soci riguardano diversi aspetti, espressamente disciplinati dall'articolo 1, commi 115-120, della Legge n. 208/2015:

- le società interessate;
- i soci destinatari del trasferimento dei beni;
- i beni agevolabili;
- le imposte sostitutive;
- gli effetti fiscali per i soci;
- le imposte indirette.

L'articolo 1, comma 115, della Legge n. 208/2015 individua i soggetti, titolari di reddito d'impresa, che possono applicare la disciplina agevolativa:

- **le società in nome collettivo;**
- **le società in accomandita semplice;**
- **le società a responsabilità limitata;**
- **le società per azioni;**
- **le società in accomandita per azioni.**

In altri termini, si tratta dei contribuenti soggetti alla disciplina delle società non operative, prevista dall'articolo 30, comma 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724: tale elenco tassativo – per effetto del quale dovrebbero ritenersi **esclusi i consorzi, le società cooperative e gli enti non commerciali** – dovrebbe, tuttavia, ammettere una deroga, coerentemente con il passato

orientamento dell'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 112/E/1999), con riferimento alle società di armamento e quelle **di fatto** che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, in quanto equiparate alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice.

L'**elencazione** tassativa, e priva di esplicite esclusioni, induce altresì a formulare alcune ulteriori considerazioni. In primo luogo, appare evidente che la disciplina agevolativa – particolarmente attesa per le società non operative – è **accessibile da parte di tutte le società costituite nelle predette forme giuridiche**, in presenza dei relativi presupposti, comprese quelle che svolgono **un'attività ordinaria d'impresa**.

Queste ultime possono, quindi, approfittare della disciplina agevolativa per assegnare o cedere alcuni beni, e proseguire l'attività aziendale: la Legge di Stabilità 2016 **non ha, infatti, subordinato allo scioglimento l'assegnazione** (o la cessione) agevolata dei beni, pur essendo possibile che la società – per effetto dell'assegnazione (o della cessione) agevolata – si avvii verso la propria **liquidazione**, come nel caso delle piccole società immobiliari di gestione, che detengono beni a mero scopo di godimento.

La qualificazione di società non operativa, se sussistente per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti l'assegnazione (o la cessione) ai soci, rileva, invece, per l'individuazione dell'imposta sostitutiva applicabile sugli eventuali plusvalori, pari al 10,50% in luogo di quella dell'8%.

Con specifico riferimento alle **società immobiliari**, la disposizione normativa nulla stabilisce, né in positivo né in senso negativo. Al riguardo, pare utile richiamare quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la **C.M. n. 112/E/1999**, la quale, per stabilire l'applicazione della norma agevolativa di assegnazione – vigente all'epoca ma quasi del tutto assimilabile a quella attuale –, richiama i concetti espressi dalla Corte di Cassazione con la sentenza a Sezioni Unite n. 1367 del 13 ottobre 1983, secondo cui possono definirsi **strumentali quegli immobili che hanno come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati** nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Pertanto, **la Suprema Corte ha escluso il carattere di strumentalità di quegli immobili** che “*pur potendo essere in certo senso strumentali rispetto alle finalità che il soggetto d'imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono, nel contempo l'oggetto della predetta attività imprenditoriale*” quali, appunto, gli immobili locati a terzi.

Sulla base di tali considerazioni, a detta dell'Agenzia delle entrate, quindi, le **società** che hanno per oggetto la **gestione** di immobili **potranno assegnare ai soci in via agevolata gli immobili medesimi**.

CONTENZIOSO

L'onere probatorio nel processo penale tributario

di Luigi Ferrajoli

Con la sentenza n. 9448/2016, la Corte di Cassazione ha ribadito che, in ambito penale, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti deve essere provata sulla base di **elementi certi e non**, invece, sulla scorta **di semplici indizi privi di gravità, precisione e concordanza**.

La vicenda trae origine dalla contestazione sollevata a carico dei legali rappresentanti di due distinte società per aver indicato nelle dichiarazioni dei redditi presentate per i periodi di imposta 2005, 2006 e 2007 **elementi passivi finti documentati con alcune fatture di favore** emesse per operazioni invero mai realizzatesi. In particolare, era stato contestato che il contratto in virtù del quale si sarebbero svolte le prestazioni era riferibile al solo 2005, di talché le fatture emesse negli anni successivi sarebbero risultate prive di supporto probatorio.

Ad ulteriore sostegno della tesi accusatoria, era stata altresì rilevata **la mancata rendicontazione mensile delle suddette prestazioni**, motivo per cui il Tribunale di Matera aveva dichiarato la responsabilità penale dei due imputati, l'uno ai sensi dell'art.2 del D.Lgs. n.74/00, l'altro per l'emissione di fatture false ex art.8 D.Lgs. n.74/00.

Avverso tale pronuncia è stato proposto gravame innanzi alla corte d'Appello di Potenza la quale ha sostanzialmente **confermato la pronuncia dei primi giudici**.

Gli imputati hanno quindi deciso di impugnare la sentenza del collegio territoriale chiedendone la riforma, poiché emessa **senza l'indicazione degli elementi in relazione ai quali fosse riscontrabile il dolo specifico di evasione** che rappresenta un elemento costitutivo del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Gli imputati hanno altresì rilevato un vizio di motivazione della sentenza nella parte in cui aveva ritenuto raggiunta **la prova degli illeciti sulla base di meri indizi privi di oggettivo riscontro**. In altri termini, secondo i ricorrenti, i giudici di merito, nel motivare la sentenza impugnata, avevano emesso una sentenza senza la benché minima prova che le fatture emesse fossero inequivocabilmente riferibili ad operazioni inesistenti.

La Corte di legittimità ha ritenuto di dover annullare la sentenza impugnata e di rinviare gli atti alla Corte d'Appello, in quanto gli **elementi posti a fondamento della decisione dei giudici** di secondo grado non godevano delle caratteristiche che potessero *"consentire, sulla base del mero indizio, l'affermazione della penale responsabilità"*.

Gli Ermellini, nel richiamare i principi precedentemente espressi in altre pronunce, hanno

sostenuto che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, per quanto riguarda l'ambito penale, deve essere provata tramite **elementi concreti** e non, invece, sulla base di semplici indizi.

Ed infatti, secondo quella che ormai rappresenta la consolidata interpretazione della Corte di legittimità, per assurgere al rango di prova, **gli indizi devono in primo luogo riferirsi a elementi di fatto certi** e, in secondo luogo, **devono possedere i requisiti della gravità, precisione e concordanza**. In altri termini, i requisiti di cui all'art.192, co.2, c.p. devono “*esprimere elevata probabilità di derivazione dal fatto noto a quello ignoto*”, essere inequivocabili e, in ultimo, convergere “*verso l'identico risultato*.”

I giudici hanno chiarito che tali caratteristiche, naturalmente, **devono godere dell'ulteriore requisito della concorrenza** e che, pertanto, nell'ipotesi in cui dovesse mancare anche solo uno di essi, “*gli indizi non potranno assurgere al rango di prova*”.

Il **processo di valutazione di tali indizi** è scandito da due momenti: il primo volto all'accertamento del maggiore o minore livello di gravità o precisione; il secondo, invece, si sostanzia in una complessiva analisi in merito alla capacità di vincere ogni ambiguità di sorta.

Operate le opportune premesse, il Collegio ha dunque evidenziato **che il giudice di merito non aveva fornito nessun elemento atto a giustificare la fittizia** (l'assenza di una struttura aziendale, la mancanza di attività imprenditoriale, ovvero l'assenza di “*reale utilità per l'una delle prestazioni offerte dall'altra*”), motivo per cui, nel caso di specie, le conclusioni rassegnate in sentenza dovevano ritenersi fondate **su mere congetture prive dei requisiti di precisione, gravità e concordanza**, sia in riferimento al fatto che il contratto di agenzia concluso tra le due società potesse riferirsi al solo 2005, sia per quanto riguarda la mancata rendicontazione delle attività “*potendo logicamente tale omissione essere ascritta proprio alla esistenza dei ricordati vincoli che potrebbero aver giustificato una più informale rendicontazione*”.

DICHIARAZIONI

Regime di trasparenza e quadro RH di Unico PF 2016

di Federica Furlani

L'articolo 116 Tuir disciplina l'opzione per la trasparenza fiscale con riferimento **alle società a ristretta base proprietaria**, che prevede la possibilità di imputazione del reddito prodotto da una società di capitali residente, ai soci a prescindere dalla effettiva percezione dello stesso, mutuando il meccanismo previsto per le società di persone.

Mentre per queste ultime il regime di tassazione per trasparenza costituisce il regime "naturale", per le società di capitali rappresenta invece una modalità di tassazione del reddito alternativa, e attivabile solo su **opzione**, rispetto a quella "ordinaria", con l'imposizione "diretta" del soggetto produttore del reddito.

Nel caso in cui sia esercitata l'opzione per la trasparenza, la successiva distribuzione di utili, che sono quindi già stati tassati, è fiscalmente **neutra**.

L'opzione di cui all'articolo 116 Tuir può essere esercitata esclusivamente dalle società a responsabilità limitata **con compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche** (anche imprenditori) **in numero non superiore a 10 soggetti** (20 se cooperative) e con ricavi non superiori a quelli previsti per l'utilizzo degli studi di settore con riferimento alla dichiarazione relativa all'esercizio precedente a quello per il quale viene esercitata l'opzione.

La **comunicazione** va effettuata dalla società trasparente all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione (**quadro OP** – Sezione III – mod. Unico SC 2016) presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o rinnovare o confermare l'opzione (articolo 16 D.Lgs. 175/2014).

Per quanto riguarda l'**imputazione** delle perdite della società partecipata trasparente, è necessario distinguere tra:

- **perdite pregresse**, generate in periodi ante trasparenza: non possono mai essere attribuite ai soci, ma sono utilizzate dalla società trasparente in deduzione dal reddito imponibile secondo le regole di cui all'articolo 84 del Tuir;
- **perdite generatesi in periodo di validità dell'opzione: vengono invece imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione** ed entro il limite della propria quota di patrimonio netto contabile nella società partecipata.

A tale proposito il decreto attuativo del 4 agosto 2004 prevede che:

- il patrimonio netto alla data di chiusura del periodo d'imposta della società partecipata è determinato **senza tener conto della perdita d'esercizio** e considerando i **conferimenti** in denaro e in natura effettuati anche successivamente, ma entro la data di approvazione del bilancio della partecipata;
- le eventuali **eccedenze** di perdite, realizzate nei periodi di efficacia dell'opzione, non potranno essere mai imputate ai soci. Tali eccedenze potranno al contrario essere utilizzate dalla partecipata in diminuzione del reddito dei periodi successivi; in tale ipotesi la parte non attribuita ai soci viene **evidenziata dalla società trasparente nel quadro RS**.

Il socio persona fisica di società trasparente deve pertanto indicare nel **quadro RH** del mod. Unico PF i dati per dichiarare il reddito/perdita a lui imputato.

Se **la partecipazione** nella società trasparente è stata tuttavia **assunta nell'ambito dell'attività di impresa** e non a titolo personale, la quota di reddito o perdita va indicata non nel quadro RH, ma nel **quadro RG o RF**.

I dati necessari per la compilazione del **quadro RH – Sezione II** “Dati della società partecipata in regime di trasparenza”, devono risultare da apposito prospetto che la società trasparente dovrà rilasciare ad ogni socio, sulla base dei dati indicati nel **quadro TN del mod. UNICO SC**, contenente:

- la denominazione, la sede, il codice fiscale della società;
- i dati anagrafici del socio;
- il reddito complessivo o perdita da imputare ai soci, con indicazione se si tratta di perdita riportabile senza limiti di tempo;
- la quota percentuale di partecipazione agli utili spettante al socio;
- la quota percentuale di partecipazione alle perdite spettante al socio;
- la quota di reddito minimo calcolato ai sensi dell'articolo 30 L. 724/1994, nel caso di società non operativa;
- la quota di ritenute d'acconto subite dalla società;
- la quota delle eventuali imposte pagate all'estero, con riferimento ai redditi prodotti all'estero nei periodi d'imposta anteriori all'esercizio dell'opzione;
- la quota di oneri detraibili;
- la quota degli acconti attribuiti;
- la quota delle eccedenze IRES attribuita al socio.