



STUDIO PASSARELLI Rag. Adriano

Commercialista - Revisore Contabile

Tributi – Lavoro - Società

Circolare informativa per la clientela
n. 2/2015 del 22 gennaio 2015

REGIMI FISCALI OPZIONALI UNIFICAZIONE del TERMINE per la COMUNICAZIONE

In questa Circolare

1. **Regimi fiscali opzionali - Novità**
2. **Trasparenza fiscale**
3. **Consolidato fiscale**
4. **Tonnage tax**
5. **Comunicazione Irap in dichiarazione dei redditi**
6. **Decorrenza delle novità introdotte**

L'art. 16, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, cd. decreto «**Semplificazioni fiscali**», con l'obiettivo di introdurre semplificazioni per taluni **adempimenti dichiarativi**, interviene sulle pertinenti disposizioni in materia di Ires e Irap che disciplinano le modalità di adesione ai regimi fiscali opzionali della **trasparenza fiscale**, del **consolidato nazionale**, della **tonnage tax** e del **regime Irap di determinazione del valore della produzione netta per le società di persone e le imprese individuali**.

Come anche chiarito dalla C.M. 30.12.2014, n. 31/E, a partire da **Unico 2015** il decreto «Semplificazioni fiscali» accentra la **comunicazione** relativa all'esercizio dell'opzione per i regimi suindicati con la finalità di semplificare, per il contribuente, gli adempimenti che in passato si prestavano a possibili dimenticanze.

1. Regimi fiscali opzionali – Novità

Con il D.Lgs. n. 175/2014 entrano in vigore le **semplificazioni** fiscali previste in attuazione della legge delega: dalla dichiarazione dei redditi precompilata alle spese di vitto e alloggio dei professionisti, dall'esecuzione dei rimborsi Iva alle società in perdita sistematica all'abrogazione della responsabilità solidale negli appalti per le ritenute fiscali.

Si ricorda, infatti, che il decreto è attuativo dell'art. 7, della delega di cui alla L. 23/2014, norma relativa alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli:

- **superflui** o che diano luogo, in tutto o in parte, a **duplicazioni** anche in relazione alla struttura delle addizionali regionali e comunali;
- che risultino di **scarsa utilità** per l'Amministrazione finanziaria ai fini **dell'attività di controllo** e di accertamento o comunque **non conformi** al principio di proporzionalità.

L'art. 16, in particolare, reca disposizioni volte a semplificare l'esercizio di **opzioni per regimi specifici**. La norma intende unificare le **modalità di comunicazione** relativa all'esercizio dell'opzione per il regime della trasparenza fiscale, del consolidato nazionale, della tonnage tax, nonché per la determinazione del valore della produzione netta (ossia della base imponibile Irap).

Le norme in commento **sostituiscono alle specifiche comunicazioni** da rendere all'Amministrazione finanziaria, avvalendosi di appositi modelli e nel rispetto delle diverse scadenze previste, il criterio omogeneo, anche sotto il profilo temporale, dell'utilizzo per la **manifestazione dell'opzione della dichiarazione annuale Ires o Irap** presentata nel periodo di imposta a partire dal quale è **operante il regime opzionale**. Le nuove disposizioni quindi, rispetto alla disciplina previgente, **allineano** con riguardo al termine di presentazione della dichiarazione Ires o dell'Irap il momento in cui l'Amministrazione finanziaria ha **informazione del regime opzionale prescelto** dal contribuente. Le differenze sotto il profilo temporale rispetto alle discipline previgenti, variabili da un regime all'altro, in ogni caso non vanno oltre il medesimo esercizio finanziario e non dovrebbero pertanto determinare **effetti pregiudizievoli** per l'Amministrazione finanziaria.

Entrando più nello specifico il decreto «**Semplificazioni fiscali**» modifica i termini di comunicazione dell'opzione per il:

1. regime della **trasparenza fiscale** di cui agli artt. 115 e 116, D.P.R. 917/1986;
2. regime del **consolidato fiscale** di cui all'art. 119, D.P.R. 917/1986;
3. regime della **tonnage tax** di cui all'art. 155 e seguenti, D.P.R. 917/1986;

4. regime che prevede la **determinazione del valore della produzione netta Irap** per le **società di persone** e le **imprese** individuali secondo quanto indicato dall'art. 5-bis D.Lgs. 446/1997.

2. Trasparenza fiscale

Per effetto delle novità introdotte dal Legislatore con il decreto «**Semplificazioni fiscali**» viene modificato l'art. 115, co. 4, D.P.R. 917/1986, al fine di semplificare le **modalità** per l'esercizio dell'opzione, da parte delle società (soggetti Ires) per il regime della cd. **trasparenza fiscale**.

Si rammenta che le **società di capitali possono optare** per il regime di trasparenza fiscale, il quale in deroga alle norme generali consente di imputare il reddito della società partecipata a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione alla persona giuridica.

Di conseguenza il reddito prodotto dal soggetto «trasparente» è **imputato ai soggetti** che vi partecipano in una misura pari alla **percentuale di partecipazione agli utili**, la quale è determinata in via presuntiva.

Il regime di trasparenza è applicabile alle **società di capitali partecipate** da **altre società di capitali** (art. 115) purché ciascun partecipante abbia specifici diritti di voto e di partecipazione agli utili societari) ed alle **società a responsabilità limitata a ristretta base azionaria** (art. 116), a specifiche condizioni concernenti la compagine sociale.

L'applicazione di tale regime non è automatica, ma opzionale.

L'opzione deve essere esercitata **sia dalla società partecipata, sia da tutti i soci** che devono comunicare la propria scelta alla partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.

Modello di comunicazione

Si ricorda che il modello di comunicazione poteva essere utilizzato dai soggetti che, ai sensi degli artt. 115 e 116, D.P.R. 917/1986, esercitavano l'opzione per il regime di tassazione per trasparenza. In particolare, l'art. 115 dispone che la **comunicazione** possa essere presentata dai soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986.

Detti soggetti possono assumere la natura giuridica di:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato.

Le società a responsabilità limitata possono, altresì, utilizzare il modello di comunicazione al fine dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria.

La comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali nella versione **ante-decreto** «Semplificazioni fiscali» doveva essere presentata:

- nel caso di esercizio dell'opzione, entro il **primo dei tre periodi d'imposta** di efficacia dell'opzione stessa;

- nel caso di rinnovo dell'opzione, entro il **primo periodo d'imposta successivo** al triennio di efficacia dell'opzione;
- nel caso di perdita di efficacia dell'opzione, entro **trenta giorni** dal verificarsi dell'evento che ha comportato la perdita dell'efficacia;
- nel caso di conferma a seguito delle operazioni straordinarie di cui all'art. 10, co. 4, decreto 23.4.2004, entro il **periodo d'imposta da cui decorrono** gli effetti fiscali della fusione o della scissione.

Novità in materia di dichiarazione sulla trasparenza fiscale

Per effetto delle modifiche introdotte con il decreto «**Semplificazioni fiscali**», le **società in luogo di utilizzare il modello di dichiarazione** attualmente previsto per l'esercizio dell'opzione per la **trasparenza fiscale**, approvato con Provvedimento Agenzia Entrate 4.8.2004, comunicheranno la propria scelta con la **dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione**.

In **Unico 2015 SC** è stato inserito l'opposito quadro per effettuare la comunicazione.

3. Consolidato fiscale

La stessa disposizione è introdotta per l'esercizio dell'opzione per il regime del **consolidato nazionale** (art. 119, co. 1, lett. d, D.P.R. 917/1986) con la **dichiarazione** presentata nel periodo d'imposta, a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione.

Va ricordato che il regime del consolidato fiscale nazionale, di cui agli artt. 117 e seguenti, D.P.R. 917/1986, si caratterizza per la determinazione, in **capo alla società consolidante**, di un unico reddito complessivo ai fini Ires per **tutte le società del gruppo** partecipanti alla tassazione consolidata. Tale reddito è dato dalla **somma algebrica dell'intero importo** dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna società inclusa nel perimetro di consolidamento fiscale, compresa la società capogruppo.

Il principale vantaggio di tale regime opzionale di tassazione è, dunque, rappresentato dalla possibilità di utilizzare le **perdite fiscali realizzate**, in un determinato periodo d'imposta, da alcune società del gruppo, per **compensare i redditi imponibili prodotti**, nello stesso periodo, dalle altre società incluse nel consolidato fiscale. Ciò consente di ottenere non soltanto un **vantaggio di natura finanziaria**, rappresentato da un differimento temporale del carico fiscale, connesso alla possibilità di utilizzare anticipatamente le perdite delle società consolidate, ma anche un **vantaggio di carattere economico**, consistente in un risparmio d'imposta, qualora le perdite fiscali compensate nel consolidato siano trasferite da una società che non avrebbe potuto utilizzarle, in futuro, per assenza o incapienza di redditi imponibili propri.

Optando per il **consolidato fiscale** è, quindi, possibile realizzare, nell'ambito dei gruppi di società, **una compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali**. Fuori dal regime di tassazione consolidata, tale compensazione si può attuare, quando ricorrono determinate condizioni e, comunque, entro precisi limiti, soltanto ponendo in essere operazioni di riorganizzazione aziendale, quali, per esempio, operazioni di fusione oppure di scissione a favore di società beneficiarie già esistenti, ovvero optando per il regime di trasparenza fiscale.

Si ricorda che il consolidato nazionale è una particolare **forma di organizzazione** delle imprese che consente di determinare un **unico reddito complessivo Ires** per tutte le società partecipanti, rappresentato dalla somma algebrica delle singole basi imponibili che risultano dalle rispettive

dichiarazioni dei redditi. Le società che intendono adottare la tassazione consolidata di gruppo (artt. 117-129, D.P.R. 917/1986) prima delle modifiche introdotte con il decreto «**Semplificazioni fiscali**» dovevano esercitare la specifica opzione che durava per **un triennio ed era irrevocabile**.

L'opzione può essere esercitata da ciascuna società solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata; la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- **identità dell'esercizio sociale di ciascuna società** controllata con quello della società o ente controllante. Per identità dell'esercizio sociale s'intende identità di chiusura del periodo d'imposta; pertanto, le società di nuova costituzione possono optare per il consolidato, in presenza dei requisiti necessari, fin dal primo esercizio;
- **esercizio congiunto dell'opzione** da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
- **elezione di domicilio** da parte di **ciascuna controllata presso la società** o ente controllante per la notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. L'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione consolidata;
- **comunicazione dell'avvenuto esercizio congiunto** dell'opzione all'Agenzia delle Entrate.

Novità sul consolidato fiscale

Il decreto «**Semplificazioni fiscali**» è intervenuto sull'art. 119, co. 1, lett. d), D.P.R. 917/1986; nella versione previgente all'intervento disposto dal Legislatore con il D.Lgs. 175/2014. La normativa prevedeva che «l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa secondo le modalità previste dal decreto di cui all'art. 129».

In base alle nuove regole, l'opzione per il **triennio 2015-2017** andrà esercitata con la «**dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione**».

In **Unico 2015 SC** è stato inserito l'opposto quadro per effettuare la comunicazione.

4. Tonnage tax

Con le disposizioni applicative contenute nel D.M. 23.6.2005 è stato delineato il quadro di riferimento operativo per i soggetti interessati alla modalità di **determinazione forfetaria** della base imponibile di alcune tipologie di **imprese marittime**, più comunemente definita «**tonnage tax**», il cui trattamento tributario è regolato dagli artt. 155-161, D.P.R. 917/1986. In particolare, sono state fornite disposizioni in merito all'opzione, che, in via generale, nella versione ante-decreto «**Semplificazioni fiscali**» doveva essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il termine previsto dall'art. 155, secondo le modalità adottate con provvedimento Agenzia delle Entrate. Inoltre, nel caso in cui l'opzione interessi **tutte le navi utilizzate dal gruppo**, essa deve essere esercitata, oltre che dalla controllante, anche da ciascuna controllata, che deve comunicarla alla società controllante mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.

Ai sensi della lett. e), co. 1, art. 4, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, l'istituto si rende applicabile per i periodi d'imposta che iniziano **successivamente alla data del 20.10.2004** (autorizzazione U.E.); l'opzione per il regime della «tonnage tax» è **irrevocabile per dieci esercizi sociali** e va esercitata

con riferimento ai redditi derivanti dall'**utilizzo di tutte le navi** con i requisiti di cui all'art. 155, D.P.R. 917/1986, conseguiti entro la chiusura del periodo d'imposta; si tratta delle navi utilizzate in **traffico internazionale**, indicate nell'art. 8-bis, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, e cioè destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità di diporto di cui alla L. 11.2.1971, n. 50, se iscritte nel registro internazionale di cui al D.L. 30.12.1997, n. 457.

Per utilizzo della nave s'intende, a tali fini, la nave, ancorché data a noleggio, detenuta in proprietà o in locazione a scafo nudo.

L'opzione consente la determinazione forfetaria della base imponibile delle navi, di almeno cento tonnellate di stazza netta, se destinate alle attività di:

- **trasporto merci;**
- **trasporto passeggeri;**
- **soccorso in mare**, rimorchio in mare qualora si tratti di una prestazione di trasporto, trasporto e posa in opera di impianti off-shore e assistenza marittima in alto mare.

Inoltre, va ricordato che il co. 3, dell'art. 155, D.P.R. 917/1986 include nell'imponibile determinato forfetariamente anche le **attività direttamente connesse**, strumentali e complementari a quelle dianzi descritte, se, chiaramente, svolte dal medesimo soggetto, ed a tale riguardo il D.M. 23.6.2005 (art. 2, co. 2) fornisce un puntuale elenco delle attività accessorie; si tratta, ad esempio, della gestione di cinema, bar e ristoranti a bordo di navi ammissibili al regime in esame.

Risultano, invece, in ogni caso **esclusi** dalla «**tonnage tax**» i proventi derivanti dalla vendita di prodotti di lusso, di prodotti e di servizi che non sono consumati a bordo, dai giochi d'azzardo, dalle scommesse e dai casinò.

Novità per la tonnage tax

Anche per la «tonnage tax», il decreto «**Semplificazioni fiscali**» sostituisce, con un'**indicazione in dichiarazione dei redditi**, le specifiche **modalità di comunicazione** all'Erario per l'esercizio dell'opzione.

In Unico 2015 SC è stato inserito l'opposto quadro per effettuare la comunicazione.

5. Comunicazione Irap in dichiarazione dei redditi

Il decreto «**Semplificazioni fiscali**» interviene, infine, con il co. 4, dell'art. 16, sulla disciplina dell'Irap, con una modifica, in particolare, all'art. 5-bis, co. 2, secondo periodo, D.Lgs. 446/1997 che ha istituito e disciplinato l'imposta e, in particolare, sulle modalità per le **persone fisiche** e le **imprese individuali di comunicazione** al Fisco dell'opzione per la determinazione della **base imponibile Irap** (valore della produzione), secondo le **regole dettate per le società di capitali**.

L'art. 1, co. 50, lett. b), L. 244/2007 (Legge finanziaria 2008) ha inserito dopo l'art. 5, D.Lgs. 446/1997, l'art. 5-bis concernente la determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap, per le società di persone e le imprese individuali.

Il co. 2, del suddetto art. 5-bis prevede per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. b), D.Lgs. 446/1997, in regime di contabilità ordinaria, la **facoltà di optare** per la determinazione del valore

della produzione netta secondo le regole dell'art. 5, che attiene alla determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali.

I soggetti interessati, pertanto, sono:

- le **persone fisiche esercenti attività commerciali** di cui all'art. 55, D.P.R. 917/1986;
- le **società in nome collettivo e in accomandita semplice** e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, co. 3, D.P.R. 917/1986.

Prima dell'intervento del Legislatore con il cd. decreto «**Semplificazioni fiscali**», la comunicazione dell'opzione avveniva con la trasmissione del **modello di comunicazione «COMIRAP»** scaricabile dal sito www.agenziaentrate.it, che doveva essere effettuata esclusivamente in via telematica: direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, o tramite i soggetti incaricati di cui all'art. 3, co. 3, D.P.R. 322/1998 (professionisti, associazioni di categoria, Caf, altri soggetti).

La comunicazione doveva essere presentata **entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta** per il quale si esercitava:

- l'**opzione** per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole dell'art. 5, D.Lgs. 446/1997. L'opzione è **irrevocabile per tre periodi d'imposta** al termine dei quali s'intende tacitamente rinnovata per un altro triennio;
- la **revoca** dell'opzione precedentemente comunicata; in tal caso il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del co.1, dell'art. 5-bis, D.Lgs. 446/1997 per **almeno un triennio** al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'art. 5.

In relazione alla platea dei soggetti potenzialmente interessati all'opzione, va ricordato che con l'art. 7, co. 2, lett. m), D.L. 70/2011, conv. con modif. dalla L. 106/2011, i limiti previsti per l'applicazione del regime di contabilità semplificata sono stati modificati, estendendo l'area di potenziale applicabilità di tale regime. In particolare, è stato previsto:

- l'incremento da 309.874,14 euro a **400.000 euro** del limite previsto per imprese che hanno ad oggetto **prestazioni di servizi**;
- l'incremento del previgente limite, pari a 516.456,90 euro, previsto per imprese che hanno ad oggetto **attività diverse** da quelle volte alla prestazione di servizi; in questo caso il limite è stato portato a **700.000 euro**.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la C.M. 28.10.2008, n. 60/E, che l'opzione di cui al citato co. 2, dell'art. 5-bis può essere esercitata anche dai soggetti in **regime di contabilità ordinaria per scelta**, e non per obbligo, il che richiede una certa attenzione all'atto di valutare se dotarsi o meno di **una contabilità ordinaria**, poiché emergono, chiaramente anche precisi effetti riguardo alle modalità di determinazione della base imponibile Irap.

Novità in materia di opzione Irap - Come si esercita l'opzione

Con il decreto «**Semplificazioni fiscali**» in luogo delle modalità e dei termini stabiliti con il Provvedimento Agenzia Entrate 31.3.2008, i soggetti suindicati potranno effettuare l'esercizio dell'opzione con la **dichiarazione Irap presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione**.

Oggi, grazie all'art. 16, D.Lgs. 175/2014, viene modificata la modalità di esercizio di alcuni regimi opzionali, tra i quali proprio quello di **determinazione del valore della produzione Irap** secondo le regole **Ires**. I soggetti Irpef in contabilità ordinaria, che intendano adottare tale regime dal periodo d'imposta 2015 e per il triennio 2015–2017, dovranno farlo con la **dichiarazione Irap 2015** (anno 2014), facendo così slittare l'adempimento a fine settembre.

Nella Sezione VII del Quadro IS della **Dichiarazione Irap 2015** è stato inserito il rigo IS35, che prevede una casella specifica per l'opzione e una per la revoca.

6. Decorrenza delle novità introdotte

La decorrenza delle novità introdotte dal Legislatore si applicano a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014**, dal momento che la modulistica 2014 è già stata predisposta e non possiede, quindi, tutte le **informazioni richieste per l'esercizio** delle varie opzioni.

In tal modo, infatti, la comunicazione sarà effettuata con il **Modello Unico 2015**, sia:

- per i soggetti con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**, per i quali avrà effetto a partire dallo stesso 2015;
- per i soggetti che hanno **l'esercizio non coincidente con l'anno solare**, obbligati all'utilizzo del Modello Unico 2015.

NUOVI TERMINI per le OPZIONI

REGIME	VERSIONE PREVIGENTE	NUOVA VERSIONE DECRETO «SEMPLIFICAZIONI FISCALI»
Trasparenza fiscale	Entro il primo dei tre esercizi di validità dell'opzione	Con la dichiarazione dei redditi o Irap presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione
Consolidato fiscale	Entro il 16° giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta precedente al primo esercizio cui l'opzione si riferisce	
Tonnage tax	Entro tre mesi dall'inizio del periodo di imposta a partire dal quale s'intende fruirne	
Base imponibile Irap	Entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita l'opzione	