



Martedì 26/04/2005

UNICO: LA NUOVA DISCIPLINA DEI CAPITAL GAIN

A cura di: *FiscoOggi*

Come cambia la modulistica alla luce della riforma Ires

Il decreto attuativo

n. 344 del 12 dicembre 2003 apporta modifiche agli articoli del Tuir che disciplinano la materia:

- articoli

58, comma 2, e 64, comma 1, per le partecipazioni detenute da soggetti Irlpef in regime di impresa, persone fisiche e società di persone

- articoli

67 e 68 per le partecipazioni detenute da persone fisiche non in regime di impresa

- articoli

86, 87, 101, comma 1, per la disciplina della participation exemption e le partecipazioni detenute da soggetti Ires.

Il precedente

quadro normativo prevedeva il seguente regime di tassazione:

- le plusvalenze

realizzate da persone fisiche a seguito di cessione di partecipazione non qualificate erano assoggettate a imposta sostitutiva del 12,5 per cento con possibilità di riportare le minusvalenze nei quattro periodi d'imposta successivi

- le plusvalenze

realizzate da persone fisiche con cessione di partecipazione qualificate scontavano l'imposta sostitutiva del 27 per cento

- le plusvalenze

realizzate da società e da persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali concorrevano alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono realizzate o, se possedute per un periodo non inferiore a tre anni e iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, in quote costanti anche nei quattro successivi; se le partecipazioni erano iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci in relazione a partecipazioni di controllo o collegamento potevano essere assoggettate a imposta sostitutiva



del 19 per cento (Dlgs 358/97).

A seguito della

riforma, è mutato il trattamento fiscale

delle plusvalenze relative a partecipazioni qualificate realizzate da persone fisiche e delle plusvalenze realizzate in regime di impresa, mentre rimane invariato quello relativo alle plusvalenze realizzate da persone fisiche in relazione a partecipazione non qualificate.

E' stata abolita l'imposta sostitutiva del 27 per cento per le partecipazioni qualificate attraverso l'abrogazione dell'articolo 5, comma 1, Dlgs n. 461/97, contenuta nell'articolo 2, comma 2, del Dlgs n. 344/2003. Inoltre, l'articolo 3 del Dlgs n. 344/2003 ha soppresso l'articolo 1 del Dlgs n. 358/97 che prevedeva la tassazione sostitutiva del 19 per cento.

Le plusvalenze

percepiti da persone fisiche non imprenditori a seguito di cessione di partecipazioni non qualificate sono assoggettate a imposta sostitutiva del 12,5 per cento al netto delle minusvalenze derivanti da cessioni non qualificate. E' infatti consentito il riporto delle minusvalenze nei quattro periodi di imposta successivi, anche in base alla disciplina preesistente. L'obbligo dichiarativo, previsto dall'articolo 5 del Dlgs 461/97, viene assolto nel modello Unico 2005 compilando la sezione prima del quadro RT in relazione a plusvalenze e altri redditi diversi di natura finanziaria indicati nell'articolo 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies) del Tuir. L'imposta sostitutiva nella misura del 12,50 per cento è versata utilizzando il modello F24 con codice tributo 1100.

Le persone

fisiche non imprenditori fanno concorrere le plusvalenze da cessioni di partecipazioni qualificate alla formazione del reddito imponibile per il 40 per cento del loro ammontare (articolo 68, comma 3, del Tuir). Le minusvalenze sono sommate algebricamente alle plusvalenze e un'eventuale eccedenza può essere portata in deduzione, nella misura del 40 per cento, dall'ammontare delle plusvalenze nei quattro periodi di imposta successivi. L'articolo 4, comma 1, lettera f), del Dlgs 344/2003 prevede che anche l'eccedenza di minusvalenza riportata nel 2004 da anni precedenti possa essere utilizzata nel limite del 40 per cento. Deve essere compilata la sezione seconda del quadro RT nel modello Unico 2005 per dichiarare le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e gli altri redditi diversi di natura finanziaria indicati nell'articolo 67, comma 1, lettera c), del Tuir, i quali concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40 per cento del loro ammontare. Di conseguenza, i redditi derivanti da queste plusvalenze sono assoggettate anche alle addizionali regionali e comunali.

Sono invece

imponibili al 100 per cento le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni in società residenti nei Paesi compresi nella black list di cui all'articolo 167, comma 4, del Tuir e individuati dal decreto ministeriale 21 novembre 2001. Tali plusvalenze vanno inserite



nella sezione terza del quadro RT nella misura del 100 per cento del loro ammontare.

Nonostante

la partecipazione sia relativa a una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata a norma del comma 4 dell'articolo 68, è possibile dimostrare che non si sia conseguito il vantaggio fiscale di localizzare i redditi nel Paese a fiscalità privilegiata tramite interpello da inoltrare all'Agenzia delle Entrate.

I proventi

realizzati a seguito di cessioni di partecipazioni, quando realizzate nell'ambito dell'esercizio di un'attività di impresa, costituiscono componenti positivi del reddito di impresa, anziché redditi diversi.

Tali proventi concorrono alla formazione del reddito in qualità di ricavi, in caso di partecipazione iscritta nell'attivo circolante, e in qualità di plusvalenze, in caso di iscrizione della partecipazione nelle immobilizzazioni finanziarie. Nel primo caso, non è possibile rateizzare il componente positivo, che concorre interamente a formare il reddito nell'esercizio di realizzo. Per le plusvalenze, invece, la riforma ha introdotto un nuovo regime di tassazione dei proventi da cessioni di partecipazioni.

Il decreto legislativo

344/2003 ha introdotto l'istituto della participation exemption (pex), in base al quale non concorrono alla formazione del reddito imponibile le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni aventi determinati requisiti indicati nell'articolo 87 del Tuir:

- ininterrotto

possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione

-iscrizione

in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso

- residenza fiscale

della società partecipata

in Paesi diversi da quelli a fiscalità privilegiata, individuati con decreto ministeriale nell'apposita black list

- esercizio da

parte della società partecipata di un'effettiva attività commerciale o industriale.

Per i soggetti

Ires è prevista la totale esenzione da tassazione per le plusvalenze da cessione di partecipazioni che godono dei suddetti requisiti richiesti dall'articolo 87 del Tuir.



In assenza dei requisiti per l'esenzione, le plusvalenze conseguite sono disciplinate dall'articolo 86 e concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate ovvero in quote costanti nello stesso esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto, se le partecipazioni sono iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci.

La scelta per la rateizzazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione modello Unico Società di capitali, relativa al periodo di imposta di realizzo, indicando al rigo RF7 la quota della plusvalenza da includere nell'imponibile, come variazione in aumento, e al rigo RF37 l'intero ammontare delle plusvalenze tassabili, quale variazione in diminuzione.

I soggetti

Irpef in regime di impresa, persone fisiche e società di persone, invece non godono di una esenzione totale, ma parziale, pari al 60 per cento dell'ammontare delle plusvalenze che abbiano i requisiti descritti della participation exemption (articolo 58, comma 2, Tuir). Risulta quindi imponibile il 40 per cento della plusvalenza realizzata a seguito di cessione di partecipazione avente i requisiti descritti dall'articolo 87.

Le imprese in contabilità ordinaria, sia persone fisiche che società di persone, operano una variazione in diminuzione nel modello Unico 2005 al rigo RF42 per il 60 per cento dell'ammontare delle plusvalenze realizzate relative a partecipazioni con le caratteristiche descritte dall'articolo 87.

In assenza

dei requisiti pex, la plusvalenza concorre a formare il reddito per intero nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, se iscritta negli ultimi tre bilanci nelle immobilizzazioni finanziarie, a scelta del contribuente, in quote costanti nello stesso esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto. La scelta per il differimento e per il numero di quote va fatta nel modello di dichiarazione dei redditi relativo all'esercizio di realizzazione della plusvalenza mediante compilazione del quadro RS. Occorre altresì operare una variazione in aumento nel rigo RF5 per la quota costante da imputare all'esercizio, evidenziata anche al rigo RS3, e una variazione in diminuzione nel rigo RF31 per l'intero ammontare delle plusvalenze, da riportare anche al rigo RS2.

Le minusvalenze

con i requisiti pex seguono ovviamente lo stesso criterio delle plusvalenze e risultano completamente indeducibili per i soggetti Ires (articolo 101, comma 1) ovvero deducibili al 40 per cento per i soggetti Irpef (articolo 64, comma 1). Nel modello di dichiarazione 2005 va operata una variazione in aumento, per i soggetti Ires, nel rigo RF23 (Unico - Società di capitali) per l'intero ammontare della minusvalenza, e, per i soggetti Irpef, nel rigo RF20 per il 60 per cento della minusvalenza.

Inoltre, la

circolare n. 36 del 4 agosto 2004, al paragrafo 2.1, precisa che il regime della participation exemption non può essere applicato agli imprenditori in contabilità semplificata, contribuenti cosiddetti



minori, per i quali le plusvalenze realizzate non godono di alcuna esenzione e sono pienamente imponibili nell'esercizio di realizzo. Infatti, gli imprenditori in contabilità semplificata non sono tenuti agli obblighi di redazioni del bilancio e non possono far valere la sussistenza del requisito previsto dalla norma di classificare le partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie.

Percettore
Tipologia
partecipazioni
Tassazione
plusvalenze
Dichiarazione

Persone fisiche
non imprese
Art. 67, co. 1, lett. da c-bis) a c-quinquies)
non qualificate
imposta
sostitutiva del 12,5%
riportabilità delle minusvalenze in quattro esercizi
quadro RT,
sezione prima in caso di regime dichiarativo ex art. 5, Dlgs 461/97

Persone fisiche
non imprese
Art. 67, co. 1, lett. c)
Art. 68, co. 3, Tuir
qualificate
ordinaria
per il 40% (al netto del 40% di minusvalenze)
quadro
RT,
sezione seconda

Persone fisiche
non imprese
Art. 67, co. 1, lett. c)
Art. 68, co. 4, Tuir
qualificate
in paradisi fiscali
ordinaria
per il 100%
quadro



RT,
sezione terza

Soggetti

Irpef imprese

Art. 58, co. 2, Tuir

Art. 86, Tuir

di

qualunque tipo

1. per il

40% con requisiti pex

2. al 100% senza requisiti pex

3. in entrambi i casi possibilità di rateizzo in 5 esercizi se la partecipazione è iscritta fra le immobilizzazioni finanziarie in almeno tre bilanci

concorre

alla formazione del reddito di impresa

Soggetti

Ires

Artt. 86 - 87, Tuir

di qualunque

tipo

1. esente

con requisiti pex

2. al 100% senza requisiti pex

3. possibilità di rateizzo in 5 esercizi se la partecipazione è iscritta fra le immobilizzazioni finanziarie in almeno tre bilanci

concorre

alla formazione del reddito di impresa

Pagina articolo