

CIRCOLARE N. 35/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 18 giugno 2010

OGGETTO: Addizionale IRES per il settore energetico - Articolo 81, commi da 16 a 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112

INDICE

1. L'addizionale dell'imposta sul reddito delle società per le imprese operanti nel settore energetico	3
2. Decorrenza	4
3. Ambito soggettivo	5
3.1 <i>Requisiti soggettivi: la soglia minima dei ricavi</i>	6
3.2 <i>Requisiti soggettivi: i settori di attività colpiti dall'addizionale</i>	8
4. Operatività dell'addizionale e utilizzabilità delle perdite pregresse	10
5. Rapporti tra la disciplina dell'aliquota addizionale IRES e il regime opzionale del consolidato nazionale	11
6. Rapporti tra la disciplina dell'aliquota addizionale IRES e il regime opzionale della trasparenza fiscale delle società di capitali	15

1. L'addizionale dell'imposta sul reddito delle società per le imprese operanti nel settore energetico

L'articolo 81 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (pubblicato sul S.O. n. 152/L alla G.U. n. 147 del 25 giugno 2008, di seguito "decreto legge"), convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (di seguito, "legge di conversione"), ha previsto, per determinate categorie di contribuenti che operano nel settore energetico, l'introduzione di un'addizionale all'imposta sul reddito delle società (IRES), con un'aliquota del 5,5 per cento (*cf.* articolo 81, commi da 16 a 18), elevata al 6,5 per cento dal comma 3 dell'articolo 56 della legge 23 luglio 2009, n. 99 (per comodità espositiva di seguito, si tratterà dell'applicazione dell'addizionale facendo generalmente riferimento alla sola aliquota a regime del 6,5 per cento).

In particolare, il comma 16 del citato articolo 81 dispone che *"...l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi (...) è applicata con una addizionale di 6,5 punti percentuali"*.

Sulla base del dato testuale della norma - che fa riferimento alla *"aliquota"* dell'IRES della quale dispone, a regime, l'applicazione *"con una addizionale di 6,5 punti percentuali"* - l'addizionale in questione può essere considerata alla stregua di una mera maggiorazione dell'aliquota IRES. Ne consegue che, sono applicabili tutte le disposizioni che riguardano l'IRES in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

2. Decorrenza

Il comma 17 dell'articolo 81 del decreto legge ha disposto che *“in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007”*.

Pertanto, l'addizionale in esame, per effetto della deroga espressa all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. statuto del contribuente), ha trovato applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, cioè, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2008.

Diversamente, l'articolo 56, comma 3, della legge n. 99 del 2009, entrata in vigore a partire dal 15 agosto 2009, che ha elevato l'aliquota dell'addizionale in esame dal 5,5 al 6,5 per cento non ha previsto alcuna deroga al citato articolo 3, dello Statuto del contribuente. Si ricorda che tale ultima disposizione prevede che *“salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”*.

Ciò posto, anche in linea con valutazioni di gettito effettuate in occasione dell'emanazione delle citate disposizioni, si ritiene che la nuova aliquota del 6,5 per cento trovi applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 15 agosto 2009 (cioè, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2010).

In altri termini, la deroga all'art. 3, comma 1, dello statuto del contribuente prevista dall'art. 81, comma 17 del decreto legge n. 112 del 2008, esplica efficacia solo in relazione al contenuto della norma originaria da esso richiamato - che prevedeva un'aliquota del 5,5 per cento - e non può estendersi automaticamente anche alle modifiche intervenute successivamente.

3. Ambito soggettivo

Ai sensi del citato comma 16, l'addizionale in esame trova applicazione nei confronti dei soggetti per i quali sono cumulativamente soddisfatte le seguenti condizioni:

1. *“abbiano conseguito nel periodo d'imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro”*;
2. *“operano nei settori di seguito indicati:*
 - a. *ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;*
 - b. *raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale;*
 - c. *produzione o commercializzazione di energia elettrica”*.

Trattandosi di una maggiorazione applicabile, per espressa previsione normativa, all'ordinaria aliquota IRES, i contribuenti destinatari dell'addizionale sono i soggetti passivi dell'imposta sui redditi delle società, di cui all'articolo 73 del medesimo TUIR, ossia:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2000, le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Come chiarito nelle istruzioni di compilazione del modello UNICO SC 2010, i soggetti che rientrano nell'ambito di applicazione dell'addizionale dovranno compilare l'apposita casella all'interno del frontespizio, denominata "Addizionale IRES".

3.1 Requisiti soggettivi: la soglia minima dei ricavi

Le disposizioni in commento trovano applicazione nei confronti dei contribuenti con volume di ricavi nel periodo d'imposta precedente superiore a 25 milioni di euro. Nel caso di soggetti che operano anche in settori diversi da quelli indicati dalla norma, ai sensi del secondo periodo del comma 16, l'addizionale si applica "qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei corrispettivi conseguiti".

Relativamente all'individuazione dei "ricavi" in tale sede rilevanti, si osserva come la norma si limiti a richiamare genericamente il "volume di ricavi" conseguito nell'esercizio precedente, senza ulteriori specificazioni.

La formulazione delle disposizioni richiamate induce a ritenere che la soglia dei ricavi rilevanti ai fini dell'applicazione della norma è costituita non dai soli ricavi derivanti dall'esercizio delle predette attività del settore energetico colpite dall'addizionale, ma dall'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti.

In pratica, un soggetto che ha conseguito 24 milioni di euro di ricavi del settore energetico e, ad esempio, 10 milioni di ricavi del settore non energetico è tenuto ad applicare l'addizionale, considerato che i ricavi complessivi sono superiori a 25 milioni e quelli del settore energetico sono prevalenti.

L'ambito di riferimento temporale per il riscontro del requisito in esame è individuato dalla norma nel periodo d'imposta immediatamente precedente ($n-1$) a quello (n) per cui la verifica è compiuta. Il superamento della soglia dei ricavi nell'anno $n-1$ comporta l'applicazione dell'addizionale nell'anno n , anche se in tale anno l'ammontare dei ricavi risulta inferiore al predetto limite di 25 milioni di euro.

In altri termini, i contribuenti interessati dall'addizionale dovranno verificare anno per anno il superamento o meno della soglia minima di ricavi prendendo in considerazione i ricavi realizzati nell'esercizio precedente.

Ad esempio, i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, devono effettuare la verifica relativa all'applicazione dell'addizionale per il periodo d'imposta 2008, prendendo a riferimento i ricavi conseguiti nel 2007; nel periodo d'imposta 2009, l'addizionale dovrà esser applicata se i ricavi conseguiti nel periodo d'imposta 2008 sono superiori a 25 milioni di euro.

Tabella 1 - Verifica annuale rispetto alla soglia minima di ricavi

Periodo d'imposta	Volume dei ricavi	Applicazione addizionale
2007	26.000.000	
2008	15.000.000	SI
2009	30.000.000	NO
2010	20.000.000	SI

In caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi, la citata soglia minima di ricavi deve essere ragguagliata ad anno. Ad esempio, un soggetto il cui periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 abbia una durata di tre mesi, avrà una soglia dei ricavi rilevante ai fini dell'applicazione dell'addizionale pari a 6.250.000 (3/12 di 25.000.000).

I soggetti neocostituiti, ma risultanti da operazioni di aggregazione aziendale disciplinate dagli articoli 172 e 173 del TUIR (fusioni e scissioni di società) devono verificare il superamento o meno della soglia minima di ricavi prendendo a riferimento anche i ricavi conseguiti dal soggetto (o dai soggetti) esistente nell'esercizio precedente all'operazione straordinaria. Ai sensi dell'articolo 176, comma 4, del TUIR, il medesimo principio vale anche

nell'ipotesi di conferimento di azienda effettuato in neutralità fiscale, nel qual caso il soggetto conferitario dovrà tenere conto anche dei ricavi, riferiti all'azienda conferita, conseguiti dal conferente nel periodo di imposta precedente.

3.2 Requisiti soggettivi: i settori di attività colpiti dall'addizionale

Come accennato, l'addizionale in questione si applica ai contribuenti che svolgono prevalentemente attività nei seguenti settori:

- a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;
- b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale;
- c) produzione o commercializzazione di energia elettrica.

Al riguardo, si ritiene che soddisfino, tra gli altri, il presupposto di applicazione dell'addizionale i soggetti che operano nel commercio all'ingrosso o al dettaglio di prodotti petroliferi. Si ritiene, inoltre, che con l'espressione "*produzione o commercializzazione di ... oli lubrificanti e residuati*" il legislatore abbia inteso riferirsi ai soggetti che producono o commercializzano oli lubrificanti e residui di oli lubrificanti quali gli oli rigenerati.

Di contro, non applicano la addizionale i soggetti che svolgono esclusivamente attività ausiliarie a quelle indicate nella lettera b), come ad esempio le attività di stoccaggio e trasporto. Tra le predette attività ausiliare rientra anche l'attività di rigassificazione del gas naturale, che consiste nella trasformazione del gas naturale dallo stato liquido (utilizzato per il trasporto del gas mediante cisterne) a quello gassoso.

Il secondo periodo del comma 16 dell'articolo 81 prevede che "*nel caso di soggetti operanti anche in settori diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c)*", l'addizionale "*si applica qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti*".

Nel caso di soggetti che svolgono anche attività diverse da quelle del settore energetico, la disposizione prevede che l'addizionale si applica qualora i ricavi derivanti dalle attività del settore energetico siano prevalenti rispetto ai ricavi delle prime.

Sulla base della formulazione letterale della norma, i ricavi relativi alle attività colpite dall'addizionale si considerano "prevalenti" qualora il rapporto tra il volume di ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR per la quota generata dalle attività medesime (cumulativamente considerate) ed il volume complessivo dei ricavi (relativo, quindi, alla totalità delle attività svolte dall'impresa) sia superiore al 50 per cento.

Ad esempio, un soggetto che ha conseguito 26 milioni di euro di ricavi nel settore energetico e 27 milioni di ricavi da altre attività (ricavi complessivi $26+27=53$) non è colpito dall'addizionale.

Atteso che la soglia di ricavi rilevanti per l'applicazione dell'addizionale, come detto, è parametrata all'esercizio precedente a quello in corso ($n-1$), si ritiene che anche la prevalenza dei ricavi riconducibili alle attività dei settori interessati dall'addizionale rispetto a quelli derivanti dalle altre attività eventualmente svolte debba essere verificata rispetto ai ricavi del medesimo esercizio ($n-1$).

L'ultimo periodo del comma 16, dell'articolo 81, prevede che "*La medesima disposizione - quella del primo periodo del comma 16 (ossia l'addizionale) - non si applica ai soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica*".

Per effetto della disposizione in commento ed in coerenza con la *ratio* della norma che, con riferimento a soggetti che operano (prevalentemente) nel settore dell'energia elettrica, intende agevolare la produzione di energia da determinate fonti rinnovabili, l'applicazione dell'addizionale è esclusa per i soggetti che contemporaneamente:

- producono in prevalenza energia elettrica da fonti rinnovabili, mediante l'impiego di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica, rispetto al totale dell'energia elettrica prodotta;
- conseguono in prevalenza ricavi derivanti da energia elettrica.

Inoltre, si precisa che non rientra nella quota di energia “pulita” quella prodotta mediante l'impiego di fonti rinnovabili (come l'energia idroelettrica e geotermica) diverse da quelle espressamente indicate dalla norma (biomasse, solare-fotovoltaica ed eolica).

Infine, stante il tenore letterale della lettera c) del medesimo comma 16, che tratta alternativamente la produzione e il commercio di energia elettrica, l'esclusione dall'addizionale è prevista solo per i produttori di energia elettrica “pulita” e non anche per i soggetti che la commercializzano.

4. Operatività dell'addizionale e utilizzabilità delle perdite pregresse

Come detto al paragrafo 1, l'addizionale in commento può essere considerata alla stregua di una mera maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria che si applica solo a carico di talune imprese operanti in specifici settori di attività economica. Quale maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria, l'addizionale colpisce la medesima base imponibile del tributo.

In altri termini, per i soggetti rientranti nell'ambito di applicazione dell'addizionale, il reddito imponibile deve essere sottoposto, a regime, ad un'imposizione complessiva pari al 34 per cento, ottenuta dalla somma tra l'imposta dovuta con l'aliquota ordinaria (27,5 per cento) e quella corrispondente all'addizionale (6,5 per cento).

L'utilizzo di perdite pregresse comporta l'abbattimento sia della base imponibile dell'IRES che dell'addizionale, in conformità a quanto disposto nell'articolo 84 del TUIR.

5. Rapporti tra la disciplina dell'aliquota addizionale IRES e il regime opzionale del consolidato nazionale

In sede di conversione del decreto legge è stato introdotto, all'articolo 81, il comma 16-bis, il quale prevede che *“I soggetti indicati nel comma 16 che abbiano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117”* del TUIR *“assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 e provvedono al relativo versamento”*.

La norma trova applicazione sia nell'ipotesi in cui il soggetto interessato al prelievo addizionale abbia esercitato la predetta opzione in qualità di soggetto controllante (cd. “consolidante”) che di società controllata (cd. “consolidata”).

Atteso il tenore letterale della citata disposizione secondo cui i soggetti in questione debbano assoggettare *“autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale”*, la tassazione incrementale deve avvenire separatamente dall'applicazione dell'aliquota IRES ordinaria al reddito complessivo globale della *fiscal unit*.

In altri termini, il reddito imponibile dei singoli soggetti partecipanti al consolidato (siano essi il soggetto consolidante ovvero una o più delle società consolidate), aventi i requisiti soggettivi per l'assoggettamento al prelievo addizionale, deve essere assoggettato, su base individuale, all'aliquota incrementale.

L'imposta corrispondente all'addizionale deve essere liquidata e versata autonomamente da ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato rientrante nell'ambito di applicazione del menzionato comma 16.

Il medesimo reddito imponibile assoggettato autonomamente al prelievo addizionale, concorrerà, anche alla determinazione del *“reddito complessivo globale”* della *fiscal unit*, secondo le regole previste dall'articolo 117 e seguenti del TUIR.

Negli esempi che seguono sono ipotizzati, nell'ordine:

1. un consolidato tra quattro soggetti di cui due società (la consolidante H e la consolidata C) operano nei settori interessati all'applicazione dell'addizionale;
2. un consolidato tra quattro soggetti di cui una sola società partecipante (la consolidata C) opera nei settori interessati all'applicazione dell'addizionale;

Esempio 1- Consolidante e consolidata assoggettate all'imposta addizionale

Società	Imponibile individuale	Addizionale 6,5%	IRES 27,5%
Consolidante H	1.000	65	
Consolidata A	-200		
Consolidata B	500		
Consolidata C	700	45,5	
CONSOLIDATO	2.000		550

Esempio 2 - Consolidata assoggettata all'imposta addizionale

Società	Imponibile individuale	Addizionale 6,5%	IRES 27,5%
Consolidante H	1.000		
Consolidata A	-200		
Consolidata B	500		
Consolidata C	700	45,5	
CONSOLIDATO	2.000		550

Gli esempi sopra riportati evidenziano come le società rientranti nell'ambito di applicazione del comma 16 siano tenute a determinare l'imposta addizionale dell'IRES sui propri redditi imponibili, non essendo possibile - ai limitati fini dell'addizionale in parola - trasferire gli stessi alla *fiscal unit*. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'IRES, invece, i medesimi redditi

confluiscono, unitamente ai redditi delle altre società partecipanti al consolidato (escluse dall'applicazione dell'addizionale), nel “*reddito complessivo globale*”.

In riferimento ai soggetti rientranti nell'ambito di applicazione dell'addizionale che optano per il regime del consolidato fiscale, il descritto “autonomo assoggettamento” del reddito individuale all'addizionale comporta la gestione autonoma delle perdite pregresse rispetto ai singoli imponibili.

In particolare:

- le perdite relative a periodi d'imposta anteriori all'opzione per il “consolidato nazionale” di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR restano nella disponibilità di ciascun soggetto partecipante che le potrà utilizzare, secondo le regole dell'articolo 84 del TUIR, a scomputo del proprio reddito imponibile IRES, anche ai fini dell'addizionale;
- le perdite subite da ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo nei periodi d'imposta di validità della relativa opzione:
 - devono essere trasferite alla *fiscal unit* ai fini della determinazione del relativo imponibile IRES di gruppo da assoggettare ad aliquota ordinaria;
 - sono utilizzate autonomamente da ciascun soggetto per abbattere i propri imponibili da assoggettare all'addizionale dell'IRES.

Negli esempi che seguono si ipotizza un consolidato - la cui opzione è stata esercitata in epoca anteriore (periodo n) al primo periodo di applicazione dell'addizionale – costituito da un soggetto consolidante (H) e tre società consolidate (A, B, C), tutti operanti nei settori di applicazione dell'addizionale. Nel primo caso alcune delle società hanno maturato perdite nel periodo di applicazione dell'addizionale (n), ma non hanno perdite pregresse; nel secondo caso, le società in questione hanno registrato perdite pregresse (relative al periodo $n-1$) da riportare nel periodo di applicazione dell'addizionale (n).

Esempio 1 - Perdite maturate in periodi di applicazione dell'addizionale in assenza di perdite pregresse

Società	Reddito netto complessivo periodo n	Reddito imponibile addizionale	Addizionale 6,5%	Reddito imponibile IRES	IRES 27,5%
Consolidante H	1.000	1.000	65	1000	
Consolidata A	-200	0	0	-200	
Consolidata B	500	500	32,5	500	
Consolidata C	700	700	45,5	700	
CONSOLIDATO				2.000	550,00

La società A può riportare la perdita di 200 ai fini della compensazione del reddito da assoggettare all'addizionale IRES nei periodi di imposta successivi.

Esempio 2 - Perdite pregresse (relative al periodo n-1) da riportare ai fini dell'addizionale nei periodi di applicazione dell'addizionale (periodo n)

Società	Reddito imponibile (periodo n-1)	Reddito imponibile (periodo n)	Reddito imponibile addizionale (periodo n)	Addizionale 6,5%	Reddito imponibile IRES (n)	IRES 27,5%
Consolidante H	1000	800	800	52	800	
Consolidata A	-200	200	0	0	200	
Consolidata B	-500	700	200	13	700	
Consolidata C	100	100	100	6,5	100	
CONSOLIDATO	400				1.800	495,00

Come si può notare dagli esempi proposti, le modalità (ed i limiti) con cui i singoli soggetti partecipanti al consolidato nazionale compensano le proprie perdite pregresse, ai fini della determinazione dell'imponibile da assoggettare all'addizionale, non hanno alcun effetto sugli imponibili individuali (positivi o negativi) oggetto di trasferimento alla *fiscal unit*.

6. Rapporti tra la disciplina dell'aliquota addizionale IRES e il regime opzionale della trasparenza fiscale delle società di capitali

Il comma 16-ter, dell'articolo 81, sempre introdotto in sede di conversione del *decreto legge*, prevede che:

- *“i soggetti indicati nel comma 16 che abbiano esercitato, in qualità di partecipati, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115” del TUIR, “assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 e provvedono al relativo versamento”;*
- *“i soggetti indicati nel comma 16 che abbiano esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115” del TUIR, “assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal medesimo comma 16 senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata”.*

La norma richiamata ha riflessi sia sui soggetti che hanno esercitato la predetta opzione in qualità di società partecipata che di soci partecipanti alla società “trasparente”.

Atteso il tenore letterale della citata disposizione, si ritiene che l'applicazione dell'addizionale IRES debba avvenire indipendentemente (*rectius*, separatamente) dall'imputazione del reddito della partecipata ai soci proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione agli utili, secondo il regime della trasparenza fiscale.

In altri termini, il reddito imponibile dei soggetti che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale (sia quale società partecipata che si è resa “trasparente” sia in qualità di socio di quest'ultima) sconta, a regime, l'aliquota incrementale del 6,5 per cento senza essere influenzato dal meccanismo di funzionamento del regime in questione.

L'importo corrispondente al prelievo addizionale dell'IRES, più precisamente, è determinato e versato “autonomamente” da ciascuno dei soggetti partecipanti al regime; così:

- la società “trasparente” assoggetta all’addizionale il proprio imponibile, dovendo assolvere in via autonoma il relativo carico impositivo;
- le società partecipanti, nel determinare l’imponibile su cui applicare l’addizionale, non possono utilizzare in compensazione gli utili o le perdite della partecipata “trasparente”.

L’addizionale si applica, ovviamente, solo a quei soggetti, tra quelli interessati dal regime di trasparenza, che svolgono la propria attività nei settori indicati nel comma 16.

Nei tre esempi che seguono si rappresenta la situazione di tre società (A, B e C) operanti nel settore energetico che partecipano (ciascuna in misura pari ad un terzo del relativo capitale) in regime di trasparenza ad una s.r.l. (T).

Esempio 1 - Partecipata (T) assoggettata all’imposta addizionale con reddito positivo

Società	Risultato di periodo	Addizionale 6,5%	Imponibile ricevuto per trasparenza	Reddito complessivo (ris. di periodo + imp. ricevuto per trasparenza)	IRES 27,5%
Partecipata T	1.200	78			
Partecipante A	0	0	400	400	110
Partecipante B	-100	0	400	300	82,5
Partecipante C	200	13	400	600	165

Esempio 2 - Partecipata (T) assoggettata all'imposta addizionale con reddito negativo (perdita)

Società	Risultato di periodo	Addizionale 6,5%	Imponibile ricevuto per trasparenza	Imponibile IRES (ris. di periodo + imp. ricevuto per trasparenza)	IRES 27,5%
Partecipata T	-600	0			
Partecipante A	0	0	-200	-200	0
Partecipante B	-100	0	-200	-300	0
Partecipante C	200	13	-200	0	0

Esempio 3 - Partecipata (T) non assoggettata all'imposta addizionale con reddito positivo

Società	Risultato di periodo	Addizionale 6,5%	Imponibile ricevuto per trasparenza	Imponibile IRES (ris. di periodo + imp. ricevuto per trasparenza)	IRES 27,5%
Partecipata T	1.200				
Partecipante A	0	0	400	400	110
Partecipante B	-100	0	400	300	82,5
Partecipante C	200	13	400	600	165

Gli esempi sopra riportati evidenziano come le società che hanno esercitato l'opzione per il regime di trasparenza *ex* articolo 115 del TUIR siano tenute a determinare il prelievo addizionale sui propri redditi imponibili autonomamente considerati, compresa la società partecipata "trasparente" (che, come noto, non rileva alcun debito d'imposta ai fini dell'IRES "ordinaria").

In sintesi, verificata l'appartenenza ai settori interessati dall'addizionale, nonché la sussistenza dei requisiti soggettivi per la relativa applicazione:

- la società “trasparente” determina l'addizionale sul proprio reddito imponibile, ancorché lo stesso sia imputato, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ordinaria dell'IRES, alle società partecipanti;
- le società-partecipanti applicano l'addizionale esclusivamente sul proprio reddito imponibile, prescindendo dalla quota di reddito o perdita ricevuto per trasparenza (peraltro già assoggettata in via autonoma al prelievo aggiuntivo ad opera della partecipata “trasparente”).

Gli adempimenti relativi alla liquidazione e al versamento dell'imposta addizionale dell'IRES sono effettuati separatamente da ciascun soggetto.

Analogamente a quanto in precedenza rilevato per i soggetti che optano per il regime del consolidato fiscale nazionale (*cf.* paragrafo precedente), anche le società che partecipano al regime di trasparenza di cui all'articolo 115 del TUIR sono tenute a gestire “autonomamente” il riporto delle perdite pregresse ai fini dell'applicazione dell'addizionale in commento.

A tale proposito si rileva che le modalità (ed i limiti) con cui i singoli soggetti partecipanti al regime di trasparenza (siano essi la partecipata “trasparente” ovvero i soci di quest'ultima) utilizzano in compensazione le proprie perdite pregresse ai fini della determinazione dell'imponibile da assoggettare al prelievo addizionale, non hanno alcun effetto con riguardo agli imponibili (positivi o negativi) trasferiti pro-quota dalla partecipata “trasparente”.

Nell'esempio che segue sono ipotizzate tre società partecipanti (X, Y e Z) e una partecipata (T), operanti nei settori interessati all'applicazione dell'addizionale, che hanno esercitato l'opzione per il regime di trasparenza fiscale in periodi d'imposta precedenti all'applicazione dell'addizionale e che hanno maturato perdite in un esercizio precedente ($n-1$) a quello in cui si applica l'addizionale (n).

Tali perdite, nel periodo d'imposta precedente ($n-1$) sono state utilizzate per abbattere il reddito ricevuto per trasparenza ai sensi dell'articolo 84 del TUIR ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRES.

Esempio 5 - Perdite maturate in periodi precedenti a quello in cui si applicano le disposizioni sull'addizionale

Società	Perdite pregresse (n-1)	Risultato prima della imputazione per trasparenza (n)	Imponibile addizionale (n)	Addiz. 6,5%	Perdite pregresse dopo imputazione per trasparenza (n-1)	Imponibile ricevuto per trasparenza (n)	Reddito imponibile IRES (n)	IRES 27,5%
Partecipata T	0	1.200	1.200	78	0			
Partecipante X	-100	300	200	13	0	400	700	192,5
Partecipante Y	0	-100	0	0	0	400	300	82,50
Partecipante Z	-200	200	0	0	-100	400	500	137,5

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.