

Un vademecum per adeguarsi correttamente al nuovo regime di tassazione dei dividendi

Riserve vincolate sotto la lente

Occorre evidenziare la stratificazione temporale degli utili

pagina a cura

DI DANIELA DELFRATE*

Riserve di utili sorvegliate speciali per un periodo ampio. Infatti, anche i soggetti che, avendo operato il cosiddetto «riallineamento» già nel dichiarativo relativo all'anno 2021, dovranno evidenziare il vincolo posto su riserve di utili, stratificate nel tempo (decrementando tali categorie di riserve e contemporaneamente incrementando quelle vincolate), dovranno ancora interessarsi di tenere traccia del momento di formazione delle riserve. Non solo. Le dichiarazioni relative al 2022 non saranno le ultime nelle quali i contribuenti dovranno occuparsi, nella compilazione del «Prospetto del capitale e delle riserve», della suddivisione delle riserve in funzione della loro formazione: i contribuenti con soci enti non commerciali o imprenditori individuali o società di persone dovranno tenere comunque evidenza della formazione temporale delle riserve di utili.

La regola generale introdotta dall'articolo 1, commi da 999 a 1006, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) ha previsto, per i redditi di capitali e diversi di natura finanziaria, derivanti da partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del Tuir, percepiti dalle persone fisiche, la tassazione nella misura del 26%, con l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta o dell'imposta sostitutiva.

In particolare, il comma 1005 prevede che le nuove disposizioni si applicano ai redditi di capitali percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 e ai redditi diversi realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Tutti i dividendi percepiti al di fuori del regime di impresa sono stati quindi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 26%, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del dpr n. 600/1973.

Il successivo comma 1006 prevede però che, in deroga a tale principio generale, «alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022», continua ad ap-

Qualche chiarimento

Tutti i dividendi percepiti al di fuori del regime di impresa, sono da assoggettare a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 26%, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del dpr n. 600/1973. In deroga a tale principio generale, «alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022», continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente

Tutte le distribuzioni effettuate nei confronti degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del Tuir di utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 22,26% del loro ammontare

Non sono state modificate le regole di distribuzione nei confronti del socio imprenditore individuale o società di persone

Le riserve di utili, anche se vincolate, dovranno mantenere l'originaria stratificazione temporale di formazione

plicarsi il regime di tassazione preesistente (cfr. rm 6 giugno 2019, n.56/E).

E per tale motivo che nel dichiarativo, nel Quadro RS, «Prospetto del capitale e delle riserve», il contribuente deve tenere evidenza delle riserve stratificate come di seguito rappresentato:

- riserve utili prodotti fino al 2007

- riserve utili prodotti fino al 2008 al 2016

- riserve utili prodotti nel 2017

- riserve utili post 2017

Come prima accennato, per le distribuzioni deliberate successivamente al 31 dicembre 2022, fuori dal reddito di impresa, tale suddivisione tra le riserve non avrà più motivo di esistere a eccezione delle distribuzioni effettuate nei confronti degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del Tuir.

L'art. 1 n. 3 del dm 26/5/2017 (denominato «Rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi e delle plusvalenze di cui agli articoli 47, comma 1, 58, comma 2, 59 e 68, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché della percentuale di cui all'articolo 4, comma 1, lettera q), del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344») sancisce, infatti, che: «Agli effetti dell'applicazione dell'art. 4, comma 1, lettera q), del decreto legislativo 12 dicem-

bre 2003, n. 344, gli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 22,26% del loro ammontare». Si rammenta che anche le distribuzioni verso le società semplici subiranno modifiche a partire da quelle deliberate dopo il 31 dicembre 2022.

Il regime di «trasparenza pura» si applica, infatti, ai dividendi percepiti dalle società semplici dal 1° gennaio 2020. Tuttavia, l'art. 32 quater, comma 2 bis del dl 124 del 2019, modificato dall'art. 28 del dl 23 del 2020, stabilisce che, per gli utili prodotti dalla società che ha distribuito i dividendi alla società semplice fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, la cui distribuzione sia deliberata entro il 31 dicembre 2022, si applica il regime previgente alle modifiche apportate alla legge 205 del 2017. In sintesi, alla luce della normativa introdotta alle società semplici si è resa applicabile la stessa disciplina fiscale che si sarebbe applicata nel caso in cui i soci avessero percepito direttamente il dividendo, la cosiddetta «trasparenza pura».

Rimane comunque in vigore, con riferimento al socio imprenditore individuale o società di persone, l'art. 59 del Tuir che prevede un

diverso concorso alla formazione del reddito complessivo del dividendo in funzione dell'esercizio di formazione delle riserve di utili.

Nel caso di apposizione del vincolo su riserve di utili formate prima del 2016 il contribuente dovrà quindi solo chiedersi se l'originaria

Sebbene le norme per le persone fisiche siano cambiate è necessario tenere evidenza della stratificazione di formazione delle riserve di utili anche se vincolate

ria stratificazione delle riserve di utili può considerarsi utilizzabile nei confronti del socio e quindi atta a determinarne la tassazione in caso di distribuzione delle stesse.

A parere di chi scrive, quanto chiarito nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/2022, implica che la stratificazione dovrebbe rimanere utilizzabile in quanto, in pratica, viene spiegato che le riserve già sottoposte a vincolo di sospensione di imposta, in sede di distribuzione ai soci debbano essere assoggettate, presso questi ultimi, al medesimo regime che si sarebbe reso applicabile in base alla natura originaria delle riserve in questione.

Si ricorda, infatti, che in casi di riallineamento, feno-

meno che ha interessato l'annualità 2020, a fronte dei maggiori valori riallineati, occorre apporre un vincolo corrispondente sulle riserve di patrimonio netto esistenti al 31 dicembre 2020 per importo corrispondente ai valori riallineati al netto dell'imposta sostitutiva.

La riserva vincolata è in regime di sospensione di imposta e come chiarito nella circolare 6 del 1° marzo 2022 si è finalmente riconosciuto che la disciplina dell'art. 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000 deve essere interpretata sistematicamente prendendo atto che, mentre nel caso della rivalutazione il saldo attivo soggetto a vincolo di sospensione di imposta è di per sé una riserva di utili, nell'ipotesi di riallineamento, «non si genera un incremento di patrimonio netto tale da poter dar luogo all'emersione di riserve di utili ma ci si limita a porre un vincolo di natura fiscale sulle riserve «esistenti», le quali, a differenza del saldo attivo di rivalutazione, possono indifferentemente avere natura di riserve di utili o di capitale». In coerenza con questo fondamentale aspetto distintivo, l'Agenzia ha quindi ritenuto che il rinvio all'art. 13, comma 3, non possa implicare di per sé una riqualificazione delle riserve di capitale eventualmente sottoposte a vincolo in riserve di utili. Di qui la conclusione per cui le riserve di capitale sottoposte a vincolo in caso di riallineamento conservano la loro natura originaria con la conseguenza che la distribuzione determina da un lato un'imposizione (ai fini dell'Ires) presso la società emittente e, dall'altro lato, l'applicazione presso il socio del regime di restituzione degli apporti.

Da quanto sopra potrebbe discendere che le riserve di utili mantengono comunque anche l'originaria stratificazione di formazione. Su tale punto è comunque auspicabile una conferma ufficiale e anche un chiarimento con riferimento alla modalità di tracciamento delle stesse in dichiarazione. In conclusione, anche se le norme, con riferimento alle persone fisiche, sono cambiate è necessario tenere evidenza della stratificazione di formazione delle riserve di utili anche se vincolate.

***AndPartners
Tax And Law Firm**

— Repubblica d'informazione —