

Società semplici, i dubbi sui dividendi trasparenti

SOCI

La norma del Df fiscale fa venir meno il concetto di unitarietà del reddito

Andrea Vasapolli

L'articolo 32 quater del decreto legge 124/2019, nel testo modificato dalla legge di conversione n. 157 del 2019, ha introdotto un regime di imposizione per "trasparenza istantanea" dei dividendi erogati alle società semplici che mal si raccorda con la disciplina civilistica e fiscale degli utili di dette società.

Dal punto di vista civilistico, ai sensi dell'articolo 2262 del Codice civile, salvo patto contrario i soci di una società semplice hanno diritto di percepire la loro parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto.

Dal punto di vista fiscale la Corte di cassazione si è più volte espressa affermando che quella di approvazione del rendiconto è la data rilevante anche per l'individuazione dei soci ai quali imputare per trasparenza il reddito imponibile (si vedano a questo proposito le sentenze 8423/1994, 19238/2003, 11548/2009, 9731/2016, 20126/2018), mentre secondo l'agenzia delle Entrate il reddito deve essere imputato per trasparenza a chi è socio alla data di chiusura dell'esercizio (istruzioni al quadro RO del modello Redditi SP e risoluzione 157/E del 2008).

Fatta salva tale discrasia temporale, prima della norma in commento era pacifico che il reddito imponibile di una società semplice che deve essere imputato per trasparenza ai soci (ex articolo 5, comma 1 del Tuir) fosse unitario (non diviso quindi per tipologia reddituale) ed imputabile in un unico momento ai soci in esatta proporzione alla percentuale di partecipazione di ciascuno di essi.

L'unitarietà del reddito

L'articolo 32 quater prima richiamato fa venir meno il concetto di unitarietà del reddito da imputare ai soci. Si ipotizzi una società semplice con due soci, una persona fisica non imprenditore socia al 60% ed una Srl socia al 40%, e si ipotizzi che detta società semplice nel corso del periodo d'imposta consegua sia dividendi (per 200) sia redditi imponibili da altre fonti (per 100). Il 60% dei dividendi (ovvero 120), pari alla percentuale detenuta dal socio persona fisica, subisce la ritenuta a titolo d'imposta prevista dal comma 1, lettera c, dell'articolo 32 quater in commento.

Appare evidente che tale norma introduce implicitamente un reddito imponibile (quello derivante dai dividendi) necessariamente segregato dal restante imponibile della società semplice.

Infatti, al termine del periodo d'imposta il reddito imponibile che la società semplice trasferirà per trasparenza ai soci sarà complessivamente pari a 180, di cui 80 da dividendi, pari alla parte che non ha subito ritenuta a titolo d'imposta, e 100 da altre fonti. I criteri di imputazione ai soci di tale base imponibile saranno quindi differenziati per tipologia reddituale: per 80, derivante da dividendi, al solo socio Srl, mentre il 100 derivante da altre fonti sarà ripartito tra entrambi i soci in funzione della percentuale di partecipazione. Tale segregazione non è tuttavia gestita nel modello Redditi SP.

Il momento di imputazione

La nuova norma in commento, inoltre, non deroga al momento di imputazione del reddito al socio, con evidenti problematiche in caso di mutamento della compagine sociale. Il primo periodo del comma 1 di detta norma, che racchiude il principio regolato dalla stessa, stabilisce infatti che «i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale», di ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva per le persone fisiche e di esclusione parziale dal reddito per i soggetti esercenti attività d'impresa (ex articoli 59 e 89, comma 2, del Tuir). Tale norma introduce, quin-

di, una finzione giuridica di percezione istantanea del reddito (costituito da dividendi) in capo ai soci al fine di consentire l'applicazione del regime fiscale particolare di ciascuno di essi, ma non deroga, né potrebbe farlo, alla regola di cui all'articolo 2262 del Codice civile che disciplina il diritto alla percezione degli utili della gestione e, conseguentemente, il sorgere del presupposto reddituale che legittima l'imposizione.

Se cambia la compagine

Evidenti sono quindi le problematiche in caso di cambiamento della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta, in particolare quando è diverso il regime fiscale dei soci che si susseguono.

Si ipotizzi il caso di una Srl che nel corso dell'anno, dopo che la società semplice di cui è socia abbia incassato dividendi, ceda la partecipazione in detta società ad una persona fisica. Tali dividendi non hanno subito una imposizione (ritenuta o imposta sostitutiva) alla fonte, ma l'attuale ordinamento non consente al nuovo socio persona fisica di assoggettare la corrispondente quota di imponibile, che gli sarà trasferita per trasparenza quale reddito di partecipazione, a imposizione sostitutiva in sede di dichiarazione.

Analoghi problemi si pongono nel caso inverso, di cessione da persona fisica a Srl, portando ad una duplicazione di imposizione in capo ai soci di quest'ultima in sede di distribuzione degli utili percepiti dalla società semplice.

Non si può neanche interpretare la norma come una cristallizzazione del gravame tributario in capo a chi era socio al momento della percezione del dividendo da parte della società semplice, per la evidente disparità che si creerebbe tra soci aventi diverso regime fiscale (alcuni soggetti a imposizione alla fonte al momento dell'incasso da parte della società semplice, altri in quel momento non incisi perché la loro quota di reddito sarà loro attribuita per trasparenza solo alla fine del periodo d'imposta) e anche per violazione del principio di capacità contributiva.

Poiché, infatti, il diritto agli utili spetta ai soci di una società semplice solo all'approvazione del rendiconto, nel caso di un socio persona fisica che ceda la sua partecipazione nel corso dell'anno egli sarebbe inciso da imposizione (all'incasso del dividendo) a fronte di un reddito (l'utile della gestione) che non può conseguire, in quanto non sarà più socio alla data di approvazione del rendiconto.

È necessario, quindi, un ulteriore intervento normativo o, almeno, un notevole sforzo interpretativo da parte dell'agenzia delle Entrate.

L'INIZIATIVA

Sui bilanci un'offerta integrata

Sono molti i temi controversi in tema di dividendi incassati tramite società semplici che emergono dalle recenti modifiche normative e che sono ampiamente trattati nella ventisettesima edizione (anno 2020) del volume «Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa» di imminente uscita: una pubblicazione che dà il via ad una stretta collaborazione editoriale di Vasapolli con il Gruppo 24 Ore, che arricchisce la propria offerta con una firma autorevole ed un punto di riferimento nel panorama professionale. La collaborazione non si ferma al volume ma si integra nel sistema informativo del Gruppo 24 Ore con una soluzione digitale avanzata che consente il continuo aggiornamento e approfondimento agli operatori, offrendo loro un'analisi congiunta e integrata di disposizioni civilistiche, principi contabili e norme fiscali, completata da una ricognizione critica di prassi e giurisprudenza e supportata da un innovativo motore di ricerca

www.ilsole24ore.com/vasapolli

La nuova iniziativa

© RIPRODUZIONE RISERVATA