

DICHIARAZIONI

Aspetti non chiariti nella compilazione del prospetto capitale e riserve di UNICO2014 SC

di Luca Caramaschi

Ogni anno, nella **compilazione** del modello UNICO, emergono questioni compilative sulle quali l'Agenzia delle Entrate non ha mai fornito le proprie **indicazioni** "ufficiali". Alcune di queste attengono certamente alla compilazione del prospetto del capitale e delle **riserve** presente in UNICO2014 Società di capitali, **prospetto** che si pone l'obiettivo di monitorare la **struttura** del patrimonio netto sotto il profilo fiscale, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai soci sia in capo alla società medesima della **distribuzione** o **utilizzo** per altre finalità del capitale e delle riserve.

In relazione allo stesso, peraltro, si riscontra in **UNICO2014** una **modifica** di carattere **formale** rispetto ai precedenti periodi d'imposta e che consiste nello **spostamento** del prospetto dal quadro RF al **quadro RS** (in particolare nei **rigli** che vanno dal RS130 al RS141). Nessuna modifica, invece, si riscontra dal punto della sostanza dei contenuti.

Con riferimento alle modalità di **compilazione**, l'intersecarsi di numerose **presunzioni** di carattere fiscale in merito alla "natura" delle riserve oggetto di distribuzione crea ogni anno più di una **incertezza** (si pensi alla presenza di **poste** aventi natura fiscale mista, cioè in parte capitale e in parte utile, alla presenza di riserve **già tassate** perché provenienti da società di persone nel contesto di operazioni di **trasformazione** progressiva, alla presenza di **opzioni** per il regime di **trasparenza** fiscale ed infine, alla diversa "natura" delle partecipazioni possedute dal soggetto a favore del quale interviene la distribuzione delle riserve predette). In tale ambito, almeno **due** sono le situazioni nelle quali l'amministrazione finanziaria non ha ad oggi fornito una **soluzione univoca**. Vediamo quindi di cosa si tratta.

Dividendi da partecipazioni non qualificate

La prima **questione** consiste nel comprendere se e in quale modo **opera** la presunzione di cui al **D.M. 02.04.2008** in caso di distribuzione di utili a favore di soci persone fisiche che detengono partecipazioni **non qualificate**. Chi scrive ritiene che dal momento che il socio percettore del dividendo che **assoggetta** a tassazione il **40%** o il **49,72%** del dividendo è certamente detentore di partecipazioni "qualificate" (mentre al dividendo percepito da soci che **detengono** partecipazioni "non qualificate" si applica la **tassazione "piatta"**, recentemente incrementata al 26% con decorrenza 1° luglio 2014 ad opera del **D.L. n.66/2014**), oltre al fatto

che la **presunzione** più volte citata nasce da una norma “pro contribuente”, è proprio limitatamente al “socio qualificato” che **dovrebbe** operare la predetta presunzione (si veda in tal senso **Assonime, circolare n.20/2010**). Posto che l'Agenzia delle Entrate non si è mai espressa **esplicitamente** su tale questione, tale **impostazione** pare quanto meno coerente, ancorché l'applicazione di tale criterio porta sul piano concreto ad un complesso **monitoraggio** dello “scarico” delle riserve. A onor del vero, l'Agenzia delle Entrate, ha in passato avuto modo di affermare con la **C.M. n.26/E/09**, dettata in tema di **dividendi** erogati a società **non residenti**, che *“tale presunzione si applica infatti **esclusivamente** ai dividendi erogati alle persone fisiche residenti in relazione al possesso di partecipazioni qualificate, agli imprenditori individuali e alle società di persone per i quali gli utili concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento di quelli che si sono formati negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007”*. Pur se le **affermazioni** contenute nel predetto documento di prassi si ritengono avere portata generale, e quindi non limitate allo specifico tema affrontato, è certamente **auspicabile** un intervento in tal senso da parte dell'Agenzia delle entrate.

Società di capitali in regime di trasparenza fiscale

Il secondo tema riguarda quelle società di capitali che hanno in un primo tempo optato per il **regime** di trasparenza ex **articoli 115 e 116** del TUIR), e che poi non ha rinnovato l'opzione, o viceversa. In tali casi occorre chiedersi come operano le **diverse presunzioni** previste dal nostro ordinamento fiscale nel caso in cui tale società abbia **deliberato** la distribuzione di utili nel 2013. Va in primis precisato che, al fine di **gestire** correttamente tale situazione, oltre alle presunzioni di cui all' **art. 47 del TUIR** e a quella del D.M. 02.04.08, occorre “riesumere” anche quella recata dall' **art.8 c.4 del, D.M. 23 aprile 2004**, che in tema di trasparenza afferma che *“salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano **prioritariamente** distribuiti gli utili e le riserve di utile realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione; tale presunzione si applica anche se gli utili e le riserve sono distribuiti in periodi diversi da quelli in cui è **efficace** l'opzione”*. Tale presunzione, pertanto, si viene a **sovrapporre** a quella recata dal D.M. 02.04.08. In assenza di chiarimenti ufficiali sul punto bisogna quindi cercare di capire l'**ordine di “scarico”** delle riserve in caso di distribuzioni di riserve di utili.

Osservando che la presunzione di cui al D.M. 02.04.08 rappresenta una norma **agevolativa** (consente infatti di **considerare** distribuite prima le riserve che vengono tassate per il 40%, anziché per il 49,72%), parrebbe, in prima battuta che questa dovrebbe avere la **precedenza** in termini applicativi. Tuttavia, risulta **evidente** che anche la presunzione da ultimo citata e contenuta nel D.M. 23.04.08 rappresenta una disposizione agevolativa. A questo punto non resta da stabilire se una delle citate presunzioni ha la **precedenza** sull'altra.

Vediamo con un esempio cosa accadrebbe applicando un'ipotesi piuttosto che l'altra.

Esempio

La Delta S.r.l. ha optato dal 2008 per la trasparenza ex art. 116 del TUIR (cosiddetta piccola trasparenza), e tale opzione è stata rinnovata alla scadenza del triennio (quindi l'opzione è operante anche nel 2013).

Fino al 2007 la società era quindi in regime di tassazione ordinaria.

Nel patrimonio netto del 2013 sono, tra le altre, presenti le seguenti poste:

Riserve di utili da trasparenza = 80.000

Riserve di utili (non da trasparenza) ante 2008 = 170.000

Utili distribuiti = 80.000

Ipotesi 1: ritenendo **prevalente** la presunzione di cui al **D.M. 02.04.08**, ad essere distribuite sarebbero le riserve di utili ante 2008, con conseguente tassazione in capo al socio percettore (tassazione sul 40%)

Ipotesi 2: se fosse invece **prevalente** la presunzione di cui al **D.M. 23.04.08**, allora ad essere distribuite sarebbero le riserve di utili post 2007, con conseguente assenza di tassazione in capo ai soci percettori (tali utili erano stati attribuiti per trasparenza ai soci, a quindi già tassate a suo tempo)

Ciò considerato, e ricordando che **entrambe** le disposizioni hanno la natura di norma agevolativa, pare logico affermare che la **prevalenza** sia da **assegnare** alla presunzione che esplica un **miglior effetto** sul contribuente e cioè quella prevista dal D.M. 23.04.08 (ipotesi 2). Anche su questo tema si attende una **conferma** definitiva.