

## 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 **righi** 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 “riesumare” anche quella recata dall’ **art.8 c.4 del, D.M. 23 aprile 2004**, che in tema di trasparenza afferma che *“salvo 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 un 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.