

Edizione di venerdì 26 agosto 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[**CFC chiarimenti last minute per Unico 2016 non del tutto esaustivi**](#)

di Pietro Vitale

BILANCIO

[**Bozza in consultazione dell'OIC 21: il trattamento dei dividendi**](#)

di Federica Furlani

PENALE TRIBUTARIO

[**Responsabilità da 231 e abusi di mercato**](#)

di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

[**Assegnazioni meno agevolate per le società di comodo**](#)

di Sandro Cerato

DICHIARAZIONI

[**La riattribuzione delle ritenute non utilizzate**](#)

di Luca Mambrin

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CFC chiarimenti last minute per Unico 2016 non del tutto esaustivi

di Pietro Vitale

La circolare n. 35/E/2016 in quasi 100 pagine offre un'ottima lettura estiva per coloro che a settembre si troveranno a dichiarare in Unico le proprie CFC. Brevemente si ricorda come per CFC si intendano quelle controllate che risiedono in Paesi per i quali vi sia un rischio di **Tax deferral**, ossia il rischio che in tali Paesi siano realizzati utili – poco tassati sulla base della normativa di quel Paese – che potrebbero non essere mai rimpatriati in Italia per effetto dell'assenza di una politica di sistematica **distribuzione** dei dividendi.

La circolare n. 35 fa un **excursus storico** della disciplina CFC ed in relazione al periodo di imposta 2015 fornisce alcuni chiarimenti e precisazioni attese soprattutto con riferimento alle cd. CFC *black list* (quelle di cui al comma 1, dell'articolo 167 Tuir). Per tali **CFC black list** viene ricordato e precisato che **per il 2015**:

- continua ad essere prevista la loro **individuazione per mezzo del D.M. 21.11.2001** avendo riguardo, sia alla mancanza di uno scambio di informazioni con l'Italia, sia ad un livello di tassazione sensibilmente inferiore (non congruo rispetto a quello italiano);
- la legge di stabilità? 2015 ha novellato il **comma 4 dell'articolo 167 del Tuir** stabilendo che, ai fini **dell'individuazione dei regimi fiscali privilegiati** da inserire nei decreti ministeriali (decreti presenti solo per il 2015 e non più per il 2016) che individuano i Paesi CFC, per **"livello di tassazione sensibilmente inferiore"** si intende un livello di tassazione inferiore al 50% di quello applicato in Italia (considerando IRES + IRAP al 3,9% in quanto tali imposte sono quelle usate per la redazione dei decreti). Nonostante il comma 4 rimandasse per il solo 2015 ad una elencazione di tali Sati a mezzo di un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate**, la circolare finalmente ammette, come già immaginato da tutti, che tale provvedimento **non sarà più emanato** in quanto la sua pubblicazione è oramai priva di una base giuridica attuale a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 142, della legge di stabilità? 2016, che ha ulteriormente modificato i criteri di individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato;
- **"deve considerarsi in ogni caso privilegiato un regime speciale che determini un livello di tassazione (ndr. effettivo) inferiore di oltre il 50 per cento rispetto a quello (ndr. effettivo) applicato in Italia nonostante l'aliquota ordinaria (ndr. nominale) dello Stato o territorio sia superiore alla metà di quella (ndr. nominale) italiana".** Con ciò mi sembra che l'Agenzia voglia dire che la controllante italiana dovrà confrontare il *Tax rate* effettivo estero rispetto al *Tax rate* effettivo teorico italiano anche qualora il *Tax rate* nominale

estero fosse superiore alla metà del *Tax rate* nominale italiano. Tale disposizione di fatto mira a qualificare come CFC *black list* da comma 1 e 4 dell'articolo 167, quelle controllate che godono di **regimi speciali** nonostante in quello Stato l'aliquota nominale non sia sotto soglia;

- poiché il **M. 21.11.2015** individuava i Paesi CFC con riferimento sia all'assenza dello scambio di informazioni sia al livello di tassazione non congruo qualora inferiore al 30% di quello italiano, si è reso necessario **aggiornare** tale D.M. avendo riguardo al 50% e non più al 30%. Da ciò ne è conseguita l'esclusione di diversi Stati ad opera:
 - del D.M. 31.3.2015 che ha escluso dai Paesi CFC tutti gli Stati indicati nell'articolo 3 del D.M. 21.11.2015 e ha anche escluso dalle CFC Filippine, Malesia e Singapore indicate nell'articolo 1;
 - del D.M. 18.11.2015 che ha espunto anche Hong Kong dai Paesi CFC indicati all'articolo 1.

Viene quindi confermato quanto già sostenemmo, ossia che quello che rileva è la **situazione della controllata esistente alla chiusura del periodo d'imposta** (pertanto limitatamente ai soggetti con esercizio solare, non sono CFC le controllate in Hong Kong, Singapore, Malesia Filippine e quelle dell'abrogato articolo 3) come del resto già richiesto dall'articolo 1, comma 3, del D.M. 429/2001. Pertanto, qualora il periodo imposta si fosse chiuso anteriormente a tali decreti modificativi, tali Stati non possono essere esclusi dalle CFC.

Ma vi è di più, anche se normativamente non è previsto, viene ammesso che anche per il 2015, come per il 2016, sia per ragioni logico-sistematiche sia di compatibilità? con i principi comunitari, **gli Stati membri dell'Unione europea** e quelli dell'Accordo sullo spazio economico europeo cd. **SEE** (anche se godono di regimi speciali) **non ricadano tra le CFC *black list*** di cui al comma 1 e 4 dell'articolo 167 del Tuir, **bensì – semmai – tra le CFC *white list* di cui al successivo comma 8-bis** (anche se tale comma 8-bis espressamente include nel suo novero le controllate UE ed SEE solo a partire dal 2016). Tale apertura è di grande rilevanza in quanto permette di superare molte incertezze fino ad oggi esistenti.

Ciò premesso, per il periodo di imposta che si chiude tra il 7.10.2015 e 31.12.2015 (tipicamente **per il periodo di imposta 2015** per i soggetti con esercizio solare) si potrebbe concludere come segue:

1. le **controllate UE ed SEE** possono essere delle **CFC solo qualora il loro *Tax rate* effettivo sia inferiore** alla metà del ***Tax rate* effettivo teorico italiano** (considerando l'IRES e l'IRAP al 3,9% italiana) **e contemporaneamente abbiano prevalenza di *passive income*** (ex comma 8-bis, articolo 167, rilevano *Tax rate* effettivo e *passive income*). La circolare n. 35 nel riportare questa concessione per il 2015, non si premura di specificare se eventuali regimi speciali all'interno della UE/SEE siano da individuare facendo riferimento al solo comma 4 e non anche al comma 8-bis, ciononostante sembrerebbe che tale apertura in relazione agli Stati UE/SEE sia **ampia** e legata al testo dell'articolo 167 vigente dal 2016, secondo cui (come anche chiarito al par. 1.2.3. della circolare n. 35) gli Stati UE/SEE (senza discriminare tra regimi speciali e non)

possono essere coinvolti nelle CFC in virtù del comma 8-bis (per cui occorre per tali controllate anche la contemporanea prevalenza dei *passive income*). In pratica, tale approccio dovrebbe quindi, per motivi di ordine logico-sistematico, essere mantenuto anche in relazione al 2015;

2. le controllate residenti in uno dei **Paesi indicati** nella versione del **D.M. 21.11.2001** vigente dal 7.10.2015 al 31.12.2015 (senza pertanto Filippine, Malesia e Singapore Hong Kong e gli Stati dell'articolo 3 del D.M.) sono **automaticamente delle CFC** (ex commi 1 e 4, articolo 167);
3. **le altre controllate** (non UE/SEE e quelle non incluse nel D.M. 21.11.2001) possono essere delle CFC **solo qualora godano di regimi speciali** che portano la loro aliquota estera effettiva sotto la soglia del 50% dell'IRES e IRAP al 3,9% effettiva italiana (nonostante la loro aliquota nominale sia superiore al 50% di quella nominale italiana). Ai fini della loro inclusione nella normativa CFC, non è di immediata comprensione se in tale caso per esse debba contemporaneamente verificarsi la prevalenza dei *passive income* o meno.

Per tutte le 3 sopra riportate ipotesi, sono, ovviamente, fatte salve le **esimenti** per disapplicare la normativa CFC; qualora le esimenti siano soddisfatti la circolare n. 35 precisa che occorre compilare i **soli righi FC2** (utile) o **FC3** (perdita) di Unico 2016 per indicare il solo **risultato di bilancio** della controllata estera così come risultante dall'applicazione delle norme locali estere. Apertura questa di non poco rilievo atteso che la determinazione della **base imponibile** (che non sarebbe servita a determinare alcuna imposta) non è così immediata.

Per quanto concerne le **imposte italiane** oggetto di raffronto, la circolare n. 35 nega quanto affermato nella precedente circolare n. 51/E/2010, ove fù sostenuto che occorreva prendere in considerazione la sola IRES e non anche l'IRAP. **Non** sembra a mio avviso **corretto** rifarsi anche all'IRAP in quanto la **normativa CFC è contenuta nel Tuir e non anche nel D.Lgs. 446/1997**.

La circolare n. 35, inoltre, fornisce ulteriori chiarimenti rispetto al passato in merito alla **seconda esimente** di cui al comma 5 dell'articolo 167 rappresentata dalla dimostrazione che **dalla partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Sati a regime fiscale privilegiato**. Tale esimente verrà riconosciuta laddove venga dimostrato, alternativamente, che:

- il **Tax rate effettivo estero sia superiore al 50% del Tax rate nominale** (IRES + IRAP al 3,9%) **italiano**;
- il **Tax rate effettivo estero è superiore al 50% del Tax rate effettivo teorico che avrebbe scontato in Italia**. Questo secondo passaggio è ovviamente più macchinoso in quanto, come precisa la circolare n. 35, la determinazione del reddito imponibile virtuale italiano deve essere fatta secondo il Tuir, la normativa sulle società di comodo, l'ACE (escludendo parametri/studi di settore).

Restano ovviamente valide tutte le precedenti considerazioni in merito alla sussistenza della seconda esimente quali ad esempio la **sistematica distribuzione/rimpatrio** degli utili (circolare

n. 51/2010).

La circolare n. 35 nulla invece dice con riferimento alla determinazione della **base imponibile virtuale italiana**; si è dell'avviso che ognqualvolta occorra ricostruire la base imponibile teorica italiana sia necessario farlo individuando solo le **variazioni** in aumento/diminuzione **permanenti** e non anche quelle temporanee, cioè:

- al fine di considerare un *Tax rate* che non si riverserà nel futuro in modo contrario, anche perché le regole per il 2015 non varranno più per i periodi di imposta successivi;
- in quanto il comma 8-bis dell'articolo 167, anche nella versione vigente per il 2015, considera le sole variazioni permanenti e non si vede perché tale principio non debba essere utilizzato anche nell'ambito del comma 4.

Per approfondire le problematiche relative alla fiscalità internazionale vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



BILANCIO

Bozza in consultazione dell'OIC 21: il trattamento dei dividendi

di Federica Furlani

Nell'ambito del progetto di **aggiornamento dei principi contabili nazionali**, avviato a seguito delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 139/2015 di recepimento della direttiva 34/2013/UE, la bozza in consultazione dell'**OIC 21**, dedicato ora solo alle “**Partecipazioni**” e non più a “Partecipazioni e azioni proprie” (il trattamento delle azioni proprie è ora disciplinato nella bozza del principio contabile OIC 28 dedicato al Patrimonio netto), contiene importanti novità per quanto concerne il **trattamento dei dividendi**.

I dividendi costituiscono dei componenti positivi di reddito che devono essere classificati nella **voce C.15** di conto economico “**Proventi da partecipazione, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime**”.

Per quanto riguarda il **momento di rilevazione** il principio contabile OIC 21 attualmente ancora in vigore (ante modifiche D.Lgs. 139/2015) prevede una duplice possibilità.

In linea generale i dividendi vanno rilevati quali crediti verso la società partecipata nel momento nel quale, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci della partecipata stessa di distribuire l'utile o eventualmente le riserve, **sorge il diritto alla riscossione da parte della società partecipante**.

I dividendi vanno pertanto contabilizzati nel rispetto del principio di competenza nel momento in cui **sorge il relativo diritto di credito**, con la seguente scrittura:

d Credito vs società controllata a Dividendi

In **deroga** alla regola base, alla società controllante-beneficiaria era consentita, dall'OIC 21 ante D.Lgs. 139/2015, la **rilevazione anticipata dei dividendi già nell'esercizio di maturazione dei relativi utili** a condizione che il bilancio della controllata-pagante fosse stato approvato dal suo organo amministrativo anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante.

Inoltre, le società controllanti, a condizione che avessero **pieno dominio sull'assemblea della controllata**, potevano anticipare la rilevazione del dividendo anche sulla base della proposta di distribuzione deliberata dagli amministratori della controllata, antecedente alla decisione degli amministratori della controllante che approvava il progetto di bilancio.

La **bozza dell'OIC 21 attualmente in consultazione ha eliminato questa possibilità** di deroga, che valeva in ogni caso solo nel caso di dividendi da società controllate.

Diventa così **possibile rilevare i dividendi solo nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la distribuzione** degli stessi e dunque nell'esercizio in cui sorge il diritto a ricevere il provento finanziario.

Pertanto, la controllante iscrive il credito per dividendi nello stesso esercizio in cui sorge il relativo debito per la controllata.

In sede di redazione del **bilancio 2016**, fermo restando la definitività di quanto previsto dalla bozza dell'OIC 21, ci troveremo pertanto a non poter più rilevare "anticipatamente" i dividendi delle controllate, creando pertanto, nelle *holding* abituate ad utilizzare tale metodo di rilevazione, una sorta di "**vuoto**" di proventi finanziari nel 2016: il dividendo deliberato in sede di approvazione del bilancio 2015 nel corso del 2016 da parte della controllata è già stato contabilizzato a provento nel bilancio 2015 della controllante che non potrà pertanto più rilevarlo nel 2016.

Ricordiamo infine che, dal punto di vista fiscale, i dividendi corrisposti da soggetti IRES ad altri soggetti IRES sono **esclusi da tassazione nella misura del 95%** (articolo 89 Tuir) e la tassazione avviene secondo il **principio di cassa**.

Pertanto in sede di iscrizione per competenza di un dividendo il cui **incasso** avviene nell'esercizio **successivo**, si verifica una **differenza temporanea** tra risultato civilistico e reddito fiscale, con la necessità di rilevare nell'esercizio di contabilizzazione le **imposte differite** per la parte di dividendo non assoggettato a tassazione: imposte differite che saranno rigirate nell'esercizio di incasso del provento.

È prevedibile, tuttavia, che il venire meno della modalità di "rilevazione anticipata" ridurrà i casi di **discrasia** tra esercizio di contabilizzazione e quello di incasso dei dividendi.

Per approfondire i nuovi OIC vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione
**NUOVI PRINCIPI CONTABILI OIC E
LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS. 139/2015**

PENALE TRIBUTARIO

Responsabilità da 231 e abusi di mercato

di Luigi Ferrajoli

La **responsabilità amministrativa prevista dal D.Lgs. 231/2001** può sorgere in capo all'ente in conseguenza della commissione di reati c.d. presupposto che sono elencati nel medesimo testo normativo.

Il **novero** dei reati che fanno sorgere la **responsabilità da 231** è stato nel tempo ampliato dal legislatore ed è **in costante aumento**: all'originaria previsione dei reati contro la pubblica Amministrazione si sono, infatti, aggiunti anche i reati collegati alla tutela della salute e sicurezza dei luoghi di lavoro (es. reato di omicidio colposo o lesioni gravi o gravissime commesse con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro), i reati societari, i reati ambientali, i reati in materia di ricettazione, riciclaggio e auto riciclaggio, i reati in materia di violazione del diritto d'autore e molti altri.

Tra le diverse fattispecie rientrano anche quelle previste a tutela del **corretto svolgersi degli scambi sui mercati finanziari** e repressive dei comportamenti di abuso del mercato.

L'**articolo 25-sexies D.Lgs. 231/2001** prevede infatti che:

1. *"In relazione ai reati di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato previsti dalla parte V, titolo I-bis, capo II, del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da quattrocento a mille quote.*
2. *Se, in seguito alla commissione dei reati di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto".*

Le fattispecie richiamate dalla predetta norma sono **disciplinate nel D.Lgs. 58/1998**, Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria:

- **l'articolo 184**, intitolato "**Abuso di informazioni privilegiate**", punisce con la reclusione da 2 a 12 anni e con la multa da euro ventimila a euro tre milioni chiunque, essendo in possesso di informazioni privilegiate in ragione della sua qualità di membro di organi di amministrazione, direzione o controllo dell'emittente, della partecipazione al capitale dell'emittente, ovvero dell'esercizio di un'attività lavorativa, di una professione o di una funzione, anche pubblica, o di un ufficio:

1. **acquista, vende o compie altre operazioni**, direttamente o indirettamente, per conto

proprio o per conto di terzi, su strumenti finanziari – oppure raccomanda o induce altri a farlo- utilizzando le informazioni medesime;

2. **comunica tali informazioni ad altri**, al di fuori del normale esercizio del lavoro, della professione, della funzione o dell'ufficio.

- **l'articolo 185**, intitolato “**Manipolazione del mercato**”, punisce con la reclusione da 2 a 12 anni e con la multa da euro ventimila a euro cinque milioni chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifizi concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari.

La giurisprudenza di merito e di legittimità ha contribuito a delineare i profili delle fattispecie delittuose; tra le pronunce più interessanti in materia di abuso di informazioni privilegiate si segnala la **sentenza della Corte di Cassazione n. 4064 del 29.01.2016**, con la quale la Suprema Corte ha annullato l'ordinanza di conferma del provvedimento di sequestro preventivo per equivalente sui beni della Banca Intesa San Paolo quale società incorporante il Banco Emiliano Romagnolo, cui erano attribuite **condotte di abuso di informazioni privilegiate**, omessa comunicazione di conflitto di interessi e manipolazione di mercato.

Nell'interessante sentenza i giudici richiamano i principi già sanciti dalle Sezioni Unite in tema di confisca dei beni ex articolo 19 D.Lgs. 231/2001, secondo cui tale misura reale non può essere estesa ai beni del soggetto acquirente, o che vanti un titolo sui beni oggetto di confisca, solo qualora questi sia terzo estraneo al reato, ossia non solo **non abbia partecipato alla commissione del reato**, ma anche che **non ne abbia tratto alcun vantaggio o utilità**. Inoltre deve sussistere un'ulteriore condizione soggettiva costituita dalla **buona fede**, ossia la “*non conoscibilità, con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta, del predetto rapporto di derivazione della propria posizione soggettiva dal reato commesso dal condannato*”.

Sulla base di tali principi la Cassazione ha escluso che la confisca disposta nei confronti della società che ha partecipato alla **fusione per incorporazione** si estenda automaticamente alla società incorporante, solo sulla base della regola, fissata in sede civilistica dall'articolo 2504 bis cod. civ., secondo cui “*la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione*”.

Secondo la Suprema Corte, infatti, tale regola, deve essere coordinata con i richiamati principi volti a **tutelare la posizione del terzo di buona fede**, estraneo al reato, perché, “*se così non fosse, la società incorporante o quella risultante dalla fusione si troverebbe esposta alle conseguenze di natura penale di reati commessi da altri, unicamente in base alla posizione formale di soggetto partecipante alla fusione*”.

Per approfondire le problematiche relative al modello 231 vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI, IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231



Milano

Verona

AGEVOLAZIONI

Assegnazioni meno agevolate per le società di comodo

di Sandro Cerato

Tra i diversi fattori da tenere in considerazione per una corretta **pianificazione dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci** vi è anche quello relativo all'individuazione **dell'aliquota di imposta sostitutiva** che la società deve applicare sull'eventuale differenza positiva tra valore normale e costo fiscale del bene immobile. In capo alla società assegnante, la **circolare n. 26/E/2016** conferma che si rende applicabile un'imposta sostitutiva sulla differenza tra valore normale dell'immobile (che può determinarsi con il valore catastale dell'immobile) e costo fiscalmente riconosciuto dello stesso, nella misura dell'8% o del 10,5% per le società che nei **tre periodi d'imposta precedenti** presentano lo *status* di società di comodo per almeno **due periodi d'imposta** (anche non consecutivi).

Nella **circolare n. 26/E sono contenuti importanti chiarimenti** in merito all'individuazione dello **status di società di comodo** ai fini dell'applicazione dell'aliquota di imposta sostitutiva del 10,5%.

In primo luogo, viene confermato che per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il **triennio di "osservazione" è costituito dai periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015**, poiché l'assegnazione agevolata deve essere eseguita nel corso del 2016. L'aliquota d'imposta sostituiva è pari al 10,5% se in almeno due dei tre predetti periodi d'imposta la **società è considerata "non operativa"** (mancato superamento del test di operatività dei ricavi) o in **"perdita sistematica"** (per la quale è necessario tener conto che dal 2014 la società è tale se ha dichiarato nel quinquennio precedente cinque perdite fiscali o quattro perdite ed un reddito imponibile inferiore al minimo).

L'Agenzia precisa che la presenza, nell'ambito del triennio 2013-2015, di una **causa di esclusione**, prevista nell'articolo 30 della L. 724/1994, ovvero di disapplicazione automatica, contenuta nei provvedimenti direttoriali del 14 febbraio 2008 (per le società non operative) e dell'11 giugno 2012 (per le società in perdita sistematica), determina che in tale periodo d'imposta la società è da considerarsi a tutti gli effetti non di comodo. Ad esempio, se la società è **congrua e coerente alle risultanze degli studi di settore nel 2014 e nel 2015**, mentre nel 2013 è non operativa, la stessa è soggetta all'aliquota dell'8% ai fini dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Relativamente alla presentazione dell'istanza di interpello finalizzata alla **dimostrazione dell'esistenza di condizioni oggettive che impediscono il raggiungimento dei ricavi minimi**, la circolare n. 26/E conferma che l'accoglimento dell'istanza stessa comporta ovviamente la **disapplicazione dello status di società di comodo**. Tuttavia, il chiarimento più interessante, e

che deve essere tenuto in considerazione in occasione dell'invio del modello Unico entro il prossimo 30 settembre, riguarda la fattispecie di **mancata presentazione dell'istanza di interpello**, ovvero l'ottenimento di una risposta negativa, per il periodo d'imposta 2015, in applicazione delle nuove regole contenute nel D.Lgs. 156/2015 con cui è stata riformulata la disciplina dell'interpello, e che **non obbliga più la società a presentare l'istanza (interpello probatorio)**. In particolare, la società può ora disapplicare la disciplina delle società di comodo (sia nella fattispecie di società non operativa, sia per quella di perdita sistematica) pur non presentando l'interpello, oppure in presenza di una risposta negativa, **indicando nel modello Unico tale circostanza** (nel modello Unico con codice "1" o "2" per indicare rispettivamente la mancata presentazione o la risposta negativa). Così operando, l'Agenzia conferma che **per il periodo d'imposta 2015 la società deve considerarsi non di comodo**, anche ai fini dell'individuazione dell'aliquota di imposta sostitutiva per l'assegnazione agevolata, poiché, appunto, la circostanza in esame consente la disapplicazione della disciplina.

Per approfondire le problematiche relative all'assegnazione agevolata vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

The graphic features a blue header bar with white text. At the top right is a double blue arrow icon pointing right. Below the header, the text reads: "Seminario di specializzazione" in blue, followed by the title "L'ASSEGNAZIONE, LA TRASFORMAZIONE E L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA" in large, bold, blue capital letters. At the bottom of the bar, in smaller blue text, are the names of six cities: Bologna, Firenze, Milano, Padova, Torino, and Verona.

DICHIARAZIONI

La riattribuzione delle ritenute non utilizzate

di Luca Mambrin

L'**articolo 5 del Tuir** stabilisce che i **redditi prodotti da società di persone e associazioni professionali** sono imputati a ciascun socio o associato, indipendentemente dalla percezione, **in proporzione alla quota di partecipazione agli utili**.

Il medesimo criterio è previsto per l'attribuzione delle ritenute; l'**articolo 22, comma 1, Tuir** stabilisce infatti che *"le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti"*.

La **circolare n. 56/E/2009**, con un'interpretazione di tale norma, ha ammesso che le ritenute subite dalla società/associazione, dopo essere state trasferite ai soci/associati, e da questi utilizzate per l'abbattimento del proprio debito Irpef, **possano essere ritrasferite, per la residua parte**, alla società/associazione per l'utilizzo in compensazione da parte di quest'ultima.

In tal modo il socio/associato evita di **risultare a credito** e di dover chiedere a **rimborso** il relativo importo e la società/associazione professionale può utilizzare le ritenute subite e riattribuite per il versamento delle proprie imposte.

Tale restituzione, secondo la circolare n. 56/E/2009, è subordinata a **due condizioni**:

1. **assenso esplicito del soggetto partecipante;**
2. **risultanza del credito dalla dichiarazione annuale della società.**

In merito al requisito dell'assenso, l'Agenzia ritiene che lo stesso:

- possa essere **specifico** (riferito cioè alle ritenute di un determinato periodo di imposta) oppure **generalizzato** (riferito cioè a tutte le ritenute maturate durante la vita dell'ente); evidentemente, nel primo caso dovrà essere rinnovato ogni volta che si intende fruire della particolare agevolazione, mentre nel secondo caso continuerà ad esplicare i propri effetti, sino a formale revoca;
- deve essere contenuto in un **atto avente data certa** (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) oppure nello stesso atto costitutivo dell'ente (in tale ultima ipotesi assumerà valenza reiterata nel tempo, sino a modifica);
- può **essere formalizzato anche nel corso del medesimo periodo di imposta** in cui materialmente avviene l'imputazione e non deve essere preventivo.

La stessa Agenzia delle entrate ha poi confermato che **la forma con cui si attribuisce data certa all'atto** di assenso (scrittura privata autenticata o atto pubblico) menzionata nella circolare n. 56/E/2009 sia da intendersi meramente esemplificativa; pertanto, sono comunque ritenute ammissibili anche le **scritture private non autenticate registrate** all'Agenzia a tassa fissa, piuttosto **che le spedizioni in plico postale senza busta** in "corso particolare" (cioè con la procedura che consente di apporre il timbro postale su un documento), o **ancora le mail con posta elettronica certificata**, a condizione che entrambi i soggetti siano dotati di PEC.

Rimane aperta la questione della **scelta singola o totalitaria**, in capo ai soci, in merito alla restituzione; si ritiene vi sia una **libertà assoluta in capo a ciascun socio o associato**, a prescindere dalla scelta operata dagli altri; in tal senso, è possibile notare che le istruzioni per la compilazione di Unico 2016 SP prevedono, nel quadro RO, **una specifica casella per ciascun socio** (la casella 12), così da confermare tale criterio di scelta autonoma.

La seconda condizione per il valido scambio di ritenute richiede che **il credito** (prima attribuito al partecipante e poi riattribuito alla società) **risulti dalla dichiarazione annuale della società**. Si è provveduto all'istituzione di un apposito **codice tributo** (il codice è il "6830" denominato "*Credito IRPEF derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR*", da esporre nella sezione "Erario", con l'indicazione, quale "Anno di riferimento", dell'anno d'imposta nel quale le ritenute residue sono riattribuite ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir).

L'indicazione in dichiarazione, poi, avviene con le seguenti **modalità**:

- nel **quadro RN** continuano ad indicarsi le **ritenute subite dall'ente**, poiché il quadro serve da supporto per l'originaria imputazione ai partecipanti;

Redditi		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCANTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITA ILLUM.
RN1	Impresa in contabilità ordinaria	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
RN2	Impresa in contabilità semplificata	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
RN3	Lavoro autonomo	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00

- nel **quadro RO, casella 12, in relazione a ciascun socio si indica l'ammontare delle ritenute** che, dopo aver abbattuto la propria Irpef, si **riattribuiscono alla società/associazione**;

SEZIONE II Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite	RO10	CODICE FISCALE	COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE		SEXO (M/F)			
		1	2	3				
	COMUNE DI NASCITA:	PROV. (Sigla)	DATA DI NASCITA	OCC. PREV.	QUOTA PART.	MESI	QUAL.	CREDITO
	RITENUTE RIASSEGNAZIONI:	REDDITO DOMINICALE	REDDITO DEI FABBRICATI	MAJOR REDDITO FABBRICATI	MAJOR REDDITO DOMINICALE	MAJOR REDDITO AGRARIO		
	12	13	14	15	16	17		
		,00	,00	,00	,00	,00		

- nella sezione IV del quadro RX, rigo RX51, si dà conto dell'ammontare totale delle ritenute ricevute in restituzione e del loro utilizzo ai fini della compensazione o del rimborso.

SEZIONE IV Credito IRPEF da ritenute subite	RX51	Eccedenza ritenute precedente dichiarazione	di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

Nella dichiarazione del socio/associato, dopo l'utilizzo delle ritenute nel quadro RN a riduzione del debito Irpef, al fine di riassegnare le ritenute residue, il relativo ammontare va indicato nel rigo RN33 colonna 3.

RN33 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	
1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00


DOTTRYNA
 Euroconference

*La soluzione autorale che va oltre
la "tradizionale" banca dati*