



TeamSystem Review

| n. 268

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Il rimborso dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione delle partecipazioni	2
L'accesso diretto della GdF all'Archivio dei rapporti finanziari	8
L'organo di controllo nelle società cooperative secondo il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza	15
La tassazione dei dividendi dei soggetti Irpef: nuovo regime	19
Scadenze del mese di maggio	27

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	27
-----------------------------	-----------

Il rimborso dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione delle partecipazioni

Con le sentenze n. 19995/2018 e n. 23507/2018 la Cassazione ha confermato che se si procede a una nuova rivalutazione di partecipazioni, non solo è possibile richiedere a rimborso l'imposta sostitutiva versata in ragione di precedenti rivalutazioni ex articolo 5, L. 448/2001, ma può essere chiesto il rimborso anche dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione effettuata, ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. 461/1997, alla data del 30 giugno 1998.

Pertanto, se si opta per la rideterminazione del valore delle partecipazioni in base alla riapertura dei termini prevista dalla Legge di Bilancio 2019, sarà possibile richiedere a rimborso l'imposta sostitutiva che è stata versata vent'anni prima sulle medesime partecipazioni ex articolo 14, D.Lgs. 461/1997.

Il costo di riferimento per la determinazione dei *capital gain*

Come è noto, ai fini della determinazione della base imponibile dei "redditi diversi" derivanti dalla cessione di partecipazioni da parte di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa¹, il riferimento normativo è rappresentato dal comma 6, articolo 68, Tuir

Tale disposizione prevede che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, sia qualificate sia non, sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati e il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi.

Il termine da confrontare con il corrispettivo di vendita è dunque rappresentato dal costo o valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato dei predetti oneri inerenti all'acquisto, a eccezione degli interessi passivi dei quali il Legislatore ha espressamente sancito l'esclusione.

Nella circolare n. 165/E/1998 è stato precisato che possono essere portati a incremento del costo di acquisto tutte le spese e gli oneri strettamente inerenti all'acquisto stesso quali, ad esempio: l'imposta di successione e donazione, le spese notarili, le commissioni d'intermediazione, la tassa sui contratti di borsa, etc..

Con la circolare n. 52/E/2004, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, ai fini delle disposizioni sul *capital gain*, il costo o valore di acquisto delle partecipazioni deve intendersi comprensivo:

- dei versamenti in denaro o in natura, a fondo perduto o in conto capitale;
- della rinuncia ai crediti vantati nei confronti della società da parte dei soci o partecipanti.

Per la cessione di quote di società di persone, sempre a norma del comma 6, articolo 68, Tuir, il costo fiscale è costituito da tutti i costi sostenuti (acquisto della partecipazione, aumenti di capitale, versamenti a fondo perduto etc.) ulteriormente aumentato dei redditi già tassati in capo al socio per trasparenza e diminuito delle perdite attribuite e degli utili effettivamente distribuiti allo stesso. Quando l'acquisto è stato effettuato in epoca remota l'individuazione del corretto costo fiscale di riferimento delle partecipazioni può risultare un'attività assai complessa, soprattutto per quanto riguarda le società di persone, dato che devono essere ricostruiti tutti gli utili tassati per trasparenza in capo al socio (al netto delle perdite a esso attribuite) e i relativi prelievi.

Una via d'uscita è rappresentata dalla possibilità, che è stata offerta nel tempo da leggi speciali, di rideterminare "ex novo" il costo fiscale mediante il versamento di una imposta sostitutiva².

¹ Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis), Tuir.

² Si tratta di una operazione che nella pratica viene definita "rivalutazione" ma in realtà non si tratta di una rivalutazione, bensì di una rideterminazione *ex novo* del costo fiscale della partecipazione che prescinde dal costo di acquisto originario, per cui la convenienza di tale operazione è limitata quando il valore rideterminato è prossimo al costo di acquisto. Occorre inoltre tenere conto dell'aliquota dell'imposta sostitutiva che nel tempo è variata sensibilmente.

Le leggi speciali di rideterminazione del costo di acquisto mediante pagamento di imposta sostitutiva

La prima disciplina speciale degna di nota che ha consentito di "affrancare" le partecipazioni è rappresentata dal regime transitorio introdotto dall'articolo 14, D.Lgs. 461/1997, il quale prevedeva una serie di opzioni offerte ai titolari di partecipazioni per adeguarne il costo o valore di acquisto a seguito della riforma fiscale dell'epoca.

La complessità delle modifiche apportate con la c.d. "Riforma Visco" aveva richiesto, infatti, la previsione di un'ampia disciplina transitoria, ispirata, da un lato, a consentire l'applicazione della nuova normativa ai redditi finanziari realizzati (o maturati) a partire dal 1° luglio 1998 e, dall'altro, a evitare salti o duplicazioni d'imposta.

In particolare, per tutte le partecipazioni, qualificate e non qualificate, già possedute alle date del 30 giugno 1998 e del 28 gennaio 1991, era consentito di adeguare, alle predette date, il valore effettivo delle stesse, con modalità e conseguenze diverse a seconda che si trattasse di partecipazioni quotate o non quotate e di partecipazioni qualificate e non qualificate.

Limitando l'analisi al caso delle partecipazioni non quotate, la disciplina in esame consentiva di rideterminare "gratuitamente" il costo fiscale della partecipazione già posseduta alla data del 28 gennaio 1991 sulla base della frazione del patrimonio netto della società risultante:

- dall'ultimo bilancio approvato anteriormente al 28 gennaio 1991 o, in alternativa;
- da una relazione giurata di stima, redatta ai sensi e per gli effetti dell'articolo 64, c.p.c. da un iscritto agli Albi dei ragionieri o dottori commercialisti o nell'elenco dei revisori contabili.

Il valore così rideterminato rappresentava il riferimento per determinare la plusvalenza da tassare al momento del realizzo in ragione del corrispettivo percepito.

Per le partecipazioni non quotate possedute al 30 giugno 1998 veniva consentito³ di rideterminare il costo fiscale a detta data sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della società o dell'ente, risultante:

- dall'ultimo bilancio approvato prima del 1° luglio 1998, ovvero;
- da una relazione giurata di stima, redatta ai sensi e per gli effetti dell'articolo 64, c.p.c. da un iscritto agli Albi dei ragionieri o dottori commercialisti o nell'elenco dei revisori contabili.

In questo caso la differenza tra il costo originario di acquisto e il valore di riferimento al 30 giugno 1998, doveva essere assoggettato a imposta sostitutiva del 25%, da versare entro il 30 novembre 1998 e da indicare nella successiva dichiarazione dei redditi.

Il valore così rideterminato rappresentava quello da confrontare con il corrispettivo percepito per determinare la plusvalenza da tassare al momento del realizzo⁴.

Successivamente è intervenuto l'articolo 5, L. 448/2001 con il quale è stato previsto un regime di rideterminazione del costo delle partecipazioni non quotate mediante pagamento di una imposta sostitutiva⁵.

Tale disciplina è stata poi sistematicamente riproposta a partire dall'articolo 2, D.L. 282/2002 e fino alla più recente Legge di Bilancio 2019 (L. 148/2018), tant'è che è ormai divenuta, di fatto, una disposizione "a regime"⁶.

La rideterminazione del valore delle partecipazioni, in luogo del costo di acquisto, viene effettuata assumendo il valore della frazione del patrimonio netto della società partecipata alla data di riferimento, il quale deve essere determinato sulla base di un'apposita relazione di stima, riferita all'intero patrimonio sociale, redatta e asseverata unicamente dai soggetti previsti dalla norma⁷.

Nella tabella seguente sono riassunte le disposizioni che nel corso del tempo hanno disposto la pro-

³ Ai sensi della lettera c), articolo 14, comma 6, D.Lgs. 461/1997.

⁴ Inoltre, secondo l'articolo 14, comma 5, D.Lgs. 461/1997, il costo o valore di acquisto delle partecipazioni già possedute alla data del 1° luglio 1998 poteva essere rivalutato sulla base della variazione degli indici Istat intervenuta a partire dalla data dell'acquisto e fino al 30 giugno 1998. Tale adeguamento, tuttavia, poteva essere effettuato solamente per le partecipazioni qualificate.

⁵ L'articolo 7 della medesima L. 448/2001 introduceva invece la possibilità di rivalutare i terreni.

⁶ Per quanto riguarda la riapertura dei termini disposta dalla Legge di Bilancio 2019 sia consentito il rinvio a G. Andreani e F. Giommoni, "La Manovra 2019 riapre i termini per la rivalutazione di terreni e partecipazioni", in *Il Fisco*, n. 6 del 2019.

⁷ Si tratta dei seguenti soggetti: 1. iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; 2. iscritti nell'elenco dei revisori contabili; 3. periti regolarmente iscritti alle CCIAA, ai sensi dell'articolo 32, R.D. n. 2011/1934.

roga dei termini per la rideterminazione del valore delle partecipazioni non quotate (e dei terreni), nonché i rispettivi termini per l'asseverazione della perizia.

Disposizione normativa	Data possesso partecipazione	Termini per gli adempimenti
L. 448/2001, articolo 5 (articolo 7 per i terreni)	1° gennaio 2002	30 settembre 2002
articolo 4, comma 3, D.L. 209/2002, convertito L. 265/2002	1° gennaio 2002	16 dicembre 2002
articolo 2, comma 2, D.L. 282/2002, convertito L. 27/2003	1° gennaio 2003	16 maggio 2003
articolo 39, comma 14-undecies, D.L. 269/2003, convertito L. 326/2003	1° gennaio 2003	16 marzo 2004
articolo 6-bis, D.L. 355/2003, convertito L. 47/2004	1° luglio 2003	30 settembre 2004
articolo 1, comma 376, L. 311/2004	1° luglio 2003	30 giugno 2005
articolo 11-quaterdecies, comma 4, D.L. 203/2005, convertito L. 248/2005	1° gennaio 2005	30 giugno 2006
articolo 1, comma 91, L. 244/2007	1° gennaio 2008	30 giugno 2008
articolo 4, comma 9-ter, D.L. 97/2008, convertito L. 129/2008	1° gennaio 2008	31 ottobre 2008
articolo 2, comma 229, L. 191/2009	1° gennaio 2010	2 novembre 2010
articolo 7, comma 2, lettera da dd) a gg), D.L. 70/2011	1° luglio 2011	30 giugno 2012
articolo 1, comma 473, L. 228/2012	1° gennaio 2013	30 giugno 2013
articolo 1, commi 156-157, L. 147/2013	1° gennaio 2014	30 giugno 2014
articolo 1, commi 626-627, L. 190/2014	1° gennaio 2015	30 giugno 2015
articolo 2, commi 887-888, L. 208/2015	1° gennaio 2016	30 giugno 2016
articolo 1, comma 554, L. 232/2016	1° gennaio 2017	30 giugno 2017
articolo 1, commi 997-999, L. 205/2017	1° gennaio 2018	30 giugno 2018
articolo 1, commi 1053-1054, L. 145/2018	1° gennaio 2019	30 giugno 2019

Anche le aliquote dell'imposta sostitutiva sono cambiate nel tempo, in quanto erano state inizialmente fissate al 4% per le partecipazioni qualificate e al 2% per quelle non qualificate.

Con l'articolo 1, comma 627, L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) le predette aliquote sono state raddoppiate; così quella dell'imposta sostitutiva dovuta sul valore rideterminato delle partecipazioni qualificate è passata dal 4 all'8%, mentre quella relativa alle partecipazioni non qualificate è passata dal 2 al 4%. Il comma 888, articolo 1 della Legge di Stabilità per il 2016 ha poi portato all'8% l'imposta sostitutiva per tutte le tipologie di partecipazioni (qualificate e non qualificate).

La Legge di Bilancio 2019 ha nuovamente introdotto una differenziazione in quanto il riconoscimento del maggior valore fiscale delle partecipazioni detenute al 1° gennaio 2019 è subordinato al versamento di un'imposta sostitutiva con le seguenti aliquote:

- 10% per le partecipazioni "non qualificate" ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-bis), Tuir;
- 11% per le partecipazioni "qualificate" ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir.

Effettuazione di successive rideterminazioni del costo della partecipazione e recupero dell'imposta sostitutiva versata in precedenza

Il susseguirsi nel tempo delle riaperture dei termini per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni ha fatto emergere il problema della doppia imposizione qualora il contribuente opti per usufruire di una nuova possibilità di "rivalutazione" delle partecipazioni nell'ipotesi in cui abbia già in precedenza usufruito di analoghe disposizioni⁸.

La facoltà di sfruttare anche successive riaperture dei termini per la rivalutazione di partecipazioni è stata espressamente ammessa dall'Amministrazione finanziaria, anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente.

⁸ L'articolo 163, Tuir, rubricato "Divieto della doppia imposizione", recita infatti: "La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi".

I rimedi per evitare l'insorgere di doppia imposizione in queste circostanze sono essenzialmente 2: ovvero il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in precedenza e lo scomputo di detta imposta da quella che è dovuta sulla nuova rideterminazione del valore fiscale della partecipazione.

Iniziamo la trattazione dalla possibilità di compensare l'imposta sostitutiva versata in passato, la quale deve essere prevista da una apposita disposizione normativa e in tal senso è stata introdotta nel 2011 a opera dell'articolo 7, comma 2, D.L. 70/2011.

La lettera ee), comma 2, D.L. 70/2011 ha infatti previsto per la prima volta la possibilità per i soggetti che si avvalevano della rideterminazione dei valori delle partecipazioni (e dei terreni) posseduti alla data del 1° luglio 2011 di scomputare, dall'imposta sostitutiva dovuta, quella eventualmente già versata in occasione di precedenti "rivalutazioni" con riferimento ai medesimi beni. In particolare, come precisato dalla circolare n. 47/E/2011, il contribuente può scomputare, dall'imposta dovuta sulla nuova "rivalutazione", l'imposta versata in precedenza e il nuovo importo da versare, determinato come differenza tra i 2 importi, deve essere diviso per 3 ai fini della determinazione dell'importo di ciascuna rata, qualora si opti per il versamento rateale.

Affinché sia ammessa la detrazione si deve trattare di imposta sostitutiva versata in precedenza per la quale non sia stata già presentata l'istanza di rimborso⁹.

L'altra possibilità di recupero dell'imposta sostitutiva versata in passato è infatti quella di chiederne il rimborso, che è ovviamente alternativa alla compensazione.

La facoltà di chiedere il rimborso non richiede una specifica previsione legislativa in quanto rappresenta un diritto del contribuente quale generico rimedio al divieto di doppia imposizione, per cui l'opzione per la richiesta di rimborso è stata da tempo ammessa dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria e confermata dalla giurisprudenza.

Il rimborso dell'imposta sostitutiva ha comunque trovato anche un proprio fondamento normativo a opera della lettera ff), comma 2, articolo 7, D.L. 70/2011.

La predetta disposizione prevede che il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato può essere richiesto ai sensi dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973 e il termine di decadenza ivi previsto per la richiesta di rimborso, di 48 mesi, decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata.

In ogni caso, l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione di valore.

In merito alle previsioni del comma 2, articolo 7, D.L. 70/2011, la sentenza della Cassazione n. 23507/2018 ha rilevato che il fatto che solo dal 2011 sia espressamente prevista la compensazione tra le 2 imposte sostitutive a seguito della rivalutazione, e anche il rimborso, non significa che non fosse già operante un principio generale preesistente, di cui questa normativa è stata la trasposizione nel diritto positivo, senza che ciò comporti applicazione retroattiva della stessa.

Tuttavia, con la sentenza n. 24057/2014 la Cassazione ha affermato che *"la possibilità di operare la detrazione, dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione"*, dell'*"importo relativo all'imposta sostitutiva già versata"*, cioè di effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, è stata introdotta soltanto con il citato D.L. 70/2011, articolo 7 (convertito dalla L. 106/2011), laddove, in precedenza, doveva ritenersi ammesso soltanto il diritto al rimborso, il quale, pur se non esplicitamente previsto dalla legge, deriva dal principio generale del divieto di doppia imposizione.

Anche la sentenza della Cassazione n. 1683/2016, si è occupata del rapporto tra rivalutazione ex articolo 5, L. 448/2001 e normativa successiva del 2002 e ha stabilito il principio generale del rimborso come meccanismo per evitare la doppia imposizione, anche se con limiti quantitativi.

Infatti, viene confermato dalla giurisprudenza che il rimborso dell'imposta sostitutiva è in ogni caso ammesso nei limiti dell'importo dovuto in seguito al nuovo affrancamento. La *ratio* di tale regola si rinviene nell'esigenza di evitare che il contribuente, mediante una nuova rivalutazione "al ribasso", possa di fatto revocare la scelta relativa alla prima rivalutazione.

⁹ Nel caso in cui l'imposta sostitutiva versata in passato sia stata chiesta a rimborso si ritiene che il contribuente possa comunque revocare la richiesta di rimborso e compensare il predetto importo dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione.

Con la sentenza n. 1683/2016 la Cassazione ha confermato che la facoltà di rideterminazione del valore di una partecipazione presuppone che la partecipazione sia rimasta immutata nella sua consistenza, altrimenti, in caso di diminuzione, la rideterminazione del valore è riferibile soltanto a quella misura della partecipazione che continua a essere posseduta dal contribuente e non anche a quella misura della partecipazione che è stata nel frattempo ceduta e rispetto alla quale l'affrancamento ha prodotto i suoi effetti e non può essere più messo in discussione.

Viene pertanto confermato quanto già ipotizzato da parte della dottrina, ovvero che qualora la rivalutazione sia parziale, la possibilità di detrarre l'imposta precedentemente versata riguarda solo la parte della partecipazione oggetto di entrambe le rivalutazioni, in quanto solo su di essa si determina una duplicazione d'imposta¹⁰.

Quanto al termine ultimo per la presentazione dell'istanza di rimborso, la citata lettera ff), comma 2, articolo 7, D.L. 70/2011 prevede che questa può essere presentata entro 48 mesi dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. L'Amministrazione finanziaria ha confermato, nelle circolari n. 47/E/2011 e n. 20/E/2016, che il termine per la richiesta del suddetto rimborso decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento (dell'intera imposta o della prima rata) dell'imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata.

La sentenza della Cassazione n. 23507/2018 ha osservato che il principio secondo cui il termine per il rimborso decorre dal versamento della seconda imposta sostitutiva sembra rispondere anche a una considerazione di mera logica, applicabile anche alle situazioni anteriori all'entrata in vigore della citata disposizione normativa.

Invece, l'Amministrazione finanziaria, prima dell'entrata in vigore del comma 2, articolo 7, D.L. 70/2011, aveva sostenuto, con la circolare n. 35/E/2004 e risoluzione n. 236/E/2008, che il rimborso della precedente imposta sostitutiva poteva essere richiesto, sempre ai sensi dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973, entro 48 mesi dalla data del primo versamento.

Sul tema è sorto un notevole contenzioso che è stato risolto dalla giurisprudenza nel senso di attribuire rilevanza al versamento della nuova imposta sostitutiva in quanto è in questo momento in cui il primo versamento diviene indebito.

In particolare, la Cassazione con l'ordinanza n. 20122/2012 ha ritenuto corretta la tesi, già indicata dalla dottrina, in base alla quale occorre applicare il termine biennale di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 a decorrere dalla data di pagamento dell'imposta versata per la seconda rivalutazione effettuata¹¹.

Tale questione, come detto in precedenza, risulta superata a seguito della modifica legislativa intervenuta con il comma 2, articolo 7, D.L. 70/2011.

Da ultimo occorre ricordare che l'Agenzia delle entrate, sempre nella circolare n. 47/E/2011, ha precisato che, in caso di un'ulteriore rivalutazione delle medesime partecipazioni, il contribuente non è tenuto al versamento delle rate eventualmente "*ancora pendenti della precedente procedura di rideterminazione*".

Tale facoltà non sembra invece consentita, secondo quanto indicato dalla Cassazione nella sentenza n. 24057/2014, in epoca precedente all'entrata in vigore dell'articolo 7, comma 2, D.L. 70/2011, quando non era ammissibile la compensazione e dunque non si poteva omettere il versamento integrale, anche se rateizzato, dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito della prima rivalutazione.

La possibilità di recuperare anche l'imposta sostitutiva versata ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. 461/1997

La sentenza della Cassazione n. 23507/2018 non solo ha confermato il generale diritto del contribuente a ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata in passato con riferimento alle diverse riaperture dei termini dell'articolo 5, L. 448/2001, ma ha anche introdotto una assoluta novità in

¹⁰ Cfr. G. Andreani e I. Avanzini, "La rivalutazione delle partecipazioni non quotate: compensazione dell'imposta e questioni aperte", in *Corriere tributario* n. 11/2014, pag. 859.

¹¹ Secondo la Cassazione, infatti, la disciplina di cui al D.P.R. 602/1973, articolo 38 sarebbe applicabile solo se si tratti di versamenti che non siano dovuti fin dall'origine, mentre quando il diritto alla restituzione sia sorto solo in data posteriore a quella del pagamento dell'imposta, è applicabile il D.Lgs. 546/1992, articolo 21, comma 2, quale disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema, secondo la quale l'istanza di rimborso può essere presentata entro 2 anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

quanto ha ritenuto recuperabile l'imposta sostitutiva versata ai sensi della disciplina transitoria di cui all'articolo 14, D.Lgs. 461/1997 descritta in precedenza.

In particolare, secondo la Cassazione, le nuove disposizioni di cui all'articolo 5, L. 448/2001 ripropongono in qualche misura quanto già previsto dalla disciplina transitoria contenuta nell'articolo 14, D.Lgs. 461/1997.

In effetti, anche negli atti dell'Agenzia delle entrate, quale la circolare n. 11/E/2002 emergono numerosi rinvii al D.Lgs. 461/1997 e non emerge una sostanziale discontinuità nello spirito che contraddistingue le 2 normative.

Già in precedenza la Cassazione, con la sentenza n. 9507/2018, pur riferendosi a fattispecie diversa, ha affermato che l'articolo 5, L. 448/2001 è "*succeduta al corrispondente regime di "affrancamento" di cui all'articolo 14, D.Lgs. 461/1997*", non evidenziandosi, quindi, rottura tra le 2 discipline.

La sentenza della Cassazione n. 19955/2018, di tenore analogo alla sentenza n. 23507/2018, aveva inoltre osservato che l'unica differenza rispetto alla norma introdotta dalla L. 448/2001 risiede nell'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi sull'intero valore delle partecipazioni assunto in luogo del costo, mentre la precedente disciplina, di cui al D.Lgs. 461/1997, consisteva in un affrancamento della plusvalenza maturata fino al 1° luglio 1998 (data di entrata in vigore della citata riforma).

Trattandosi comunque di disposizioni che si collocano sullo stesso piano deve dunque ammettersi, secondo la Cassazione, anche il rimborso dell'imposta sostitutiva a suo tempo versata ai sensi D.Lgs. 461/1997.

Il caso affrontato nella sentenza n. 23507/2018 riguardava un contribuente che aveva usufruito della rideterminazione del valore di una partecipazione con riferimento alle disposizioni dell'articolo 11-*quaterdecies*, comma 4, D.L. 203/2005, che reiteravano la possibilità di rideterminare il valore fiscale delle partecipazioni al 1° gennaio 2005, pagando una ulteriore imposta sostitutiva del 2%.

Il medesimo contribuente aveva richiesto il rimborso della quota parte di imposta sostitutiva, versata in data 20 luglio 1999, in relazione alla compiuta rivalutazione, ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. 461/1997, delle partecipazioni non qualificate dallo stesso possedute.

Avendo, infatti, successivamente ceduto parte di tali quote, con realizzazione di plusvalenza, la nuova rivalutazione veniva effettuata sulle quote ancora residue.

Nell'occasione la Cassazione ha anche confermato la tempestività della domanda di rimborso, già sostenuta dalla sentenza della Commissione Tributaria di secondo grado, essendo stata la stessa presentata entro 48 mesi dal versamento della seconda imposta sostitutiva, avvenuto il 30 giugno 2006. Le posizioni assunte dalla Cassazione con le sentenze n. 19995/2018 e n. 23507/2018 aprono uno scenario del tutto nuovo in quanto, in presenza di una rideterminazione del valore della partecipazione effettuata, ad esempio, ai sensi della più recente riapertura dei termini di cui ai commi 1053-1054, L. 145/2018, consentono di ottenere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata vent'anni fa ai sensi della disciplina transitoria di cui all'articolo 14, D.Lgs. 461/1997.

Riferimenti normativi

articoli 67 e 68, Tuir

articolo 64, c.p.c.

articolo 14, D.Lgs. 461/1997,

articolo 5, L. 448/2001

articolo 7, D.L. 70/2011

articolo 2, D.L. 282/2002

circolare n. 165/E/1998

circolare n. 52/E/2004

circolare n. 47/E/2011

circolare n. 20/E/2016

circolare n. 35/E/2004

risoluzione n. 236/E/2008

L'accesso diretto della GdF all'Archivio dei rapporti finanziari

L / *Archivio dei rapporti finanziari - contenitore in cui confluiscono tutti i rapporti finanziari riconducibili al contribuente, costantemente alimentato dalle comunicazioni obbligatorie degli operatori, che permettono di individuare saldi e movimentazioni di conti correnti e investimenti finanziari - è stato implementato normativamente attraverso le disposizioni contenute nel D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, che ha consentito l'accesso diretto alla GdF, come strumento utile al fine di selezionare i soggetti a maggior rischio di evasione.*

Excursus storico

Il primo tentativo del Legislatore di creare l'Archivio dei rapporti finanziari ha trovato spazio nell'articolo 20, L. 413/1991, cui ha fatto seguito il D.M. 269/2000, recante il "Regolamento istitutivo dell'anagrafe dei rapporti di conto e deposito".

Successivamente, la L. 311/2004 ha integrato l'articolo 7, D.P.R. 605/1973, rendendo operativi gli obblighi di rilevazione, da un lato, rispetto a tutti gli intermediari interessati dalle indagini finanziarie e, dall'altro, con riguardo a qualsiasi rapporto intrattenuto e qualsiasi operazione eseguita dai medesimi in favore dei propri clienti.

Il D.L. 203/2005, convertito, con modificazioni, nella L. 248/2005, ha fra l'altro esteso l'obbligo di raccolta delle informazioni sulla clientela anche rispetto ai soggetti che eseguano operazioni per conto o a nome di terzi, escludendo dal novero delle attività oggetto di rilevazione quelle eseguite tramite bollettino postale di importo inferiore a 1.500 euro.

L'emanazione dell'articolo 37, comma 4, D.L. 223/2006, convertito nella L. 248/2006, ha consentito l'istituzione definitiva dell'Archivio dei rapporti finanziari, intervenendo sull'articolo 7, D.P.R. 605/1973.

La norma citata, interessando l'articolo 7, D.P.R. 605/1973, ha aggiunto, al comma 6, accanto al già vigente onere di rilevazione dei dati della clientela, l'ulteriore obbligo, in capo agli intermediari¹, di comunicazione di una parte di tali elementi all'Anagrafe tributaria, e integrato il comma 11, con l'introduzione delle regole generali di utilizzo dello strumento d'indagine, prevedendo che la banca dati possa essere utilizzata, oltre che nell'esecuzione delle indagini finanziarie in campo tributario, anche da altri soggetti istituzionali e per le finalità specificatamente definite (fra l'altro, per quel che qui specificatamente interessa, per le attività di riscossione a ruolo dei crediti erariali)².

Sul piano operativo, l'Archivio dei rapporti è costituito da una speciale sezione dell'Anagrafe tributaria, arricchita dalle comunicazioni periodiche degli intermediari, finalizzata a contenere tutte le informazioni che possono essere acquisite dagli organi di controllo fiscale, attraverso l'esercizio dei poteri di indagine finanziaria, nel rispetto della normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati personali.

La banca dati: l'Archivio

L'Archivio dei rapporti finanziari è una banca dati in grado di tenere in evidenza immediata tutti i rapporti finanziari riconducibili al contribuente, con la prospettiva della sua applicazione non solo nel campo del contrasto all'evasione fiscale.

¹ È stato previsto un regime sanzionatorio specifico per colpire le inadempienze degli intermediari all'obbligo di conferimento dei dati nell'Archivio dei rapporti.

² Le informazioni comunicate sono altresì utilizzabili ai fini dell'espletamento degli accertamenti finalizzati alla ricerca e all'acquisizione della prova e delle fonti di prova nel corso di un procedimento penale, sia ai fini delle indagini preliminari e dell'esercizio delle funzioni previste dall'articolo 371-bis, c.p.p., sia nelle fasi processuali successive, ovvero degli accertamenti di carattere patrimoniale per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge e per l'applicazione delle misure di prevenzione.

In sintesi, l'Archivio dei rapporti finanziari contiene:

- per ciascun rapporto segnalato, informazioni sulla tipologia dello stesso, sulle date di accensione, variazione ed eventuale cessazione, sui dati identificativi delle persone fisiche o giuridiche titolari, contitolari o collegate ai rapporti medesimi, nonché la tipologia di collegamento;
- per le operazioni finanziarie effettuate al di fuori di un rapporto continuativo, gli elementi relativi ai dati identificativi dei soggetti che le effettuano, per conto proprio o a nome di terzi.

Ricordiamo che l'articolo 8, D.P.R. 605/1973 – nell'ambito dei poteri attribuiti – per effetto, altresì, delle modifiche apportate dall'articolo 37, comma 7, D.L. 223/2006, convertito con modifiche in L. 248/2006, prevede che l'Anagrafe tributaria possa inviare questionari a qualsiasi soggetto, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, e possa richiedere la presentazione di allegati alle dichiarazioni dei redditi e dell'Iva, da redigersi in conformità a modelli stabiliti con decreto ministeriale, allo scopo di acquisire o verificare gli elementi di identificazione necessari per l'attribuzione del numero di codice fiscale e tutti gli altri elementi contenuti nelle domande di attribuzione di cui al precedente articolo 4, D.P.R. 605/1973 nonché gli altri dati utili per una completa individuazione del soggetto ovvero ai fini dell'accertamento di tributi o contributi. Il questionario, debitamente compilato e firmato, deve essere restituito entro 15 giorni dalla data di ricevimento³.

L'Anagrafe tributaria vigila sull'osservanza degli obblighi di comunicazione previsti e può richiedere integrazioni e chiarimenti ai soggetti che hanno eseguito le comunicazioni stesse.

I dati oggetto di comunicazione

I dati che gli operatori finanziari devono trasmettere all'Anagrafe dei rapporti finanziari sono indicati nel più volte menzionato articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973, secondo cui va indicata *"l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione... compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi, ...con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale"*.

Allo stato attuale, quindi, in capo agli operatori finanziari, sussiste l'obbligo di fornire qualsiasi tipo di informazione posseduta sul conto della propria clientela.

Obbligo di informazione	
Intra conto	Tutti i tipi di rapporto, sia direttamente intestati o cointestati ai contribuenti, sia quelli sui quali i medesimi possano esercitare poteri dispositivi, a seguito di collegamenti giuridici con soggetti terzi oppure a seguito di formali deleghe, mandati o garanzie
Extra conto	Tutte le operazioni che non confluiscono all'interno di uno specifico rapporto contrattuale continuativo

L'Archivio dei rapporti contiene, altresì, le informazioni sulle disponibilità finanziarie rimpatriate a seguito dell'adesione anche al c.d. "scudo fiscale *ter*", di cui al D.L. 78/2009, convertito, con integrazioni e modificazioni, dalla L. 102/2009, successivamente corretto dal D.L. 103/2009⁴.

³ La circolare n. 28/E/2006 ha osservato che la procedura può essere utilizzata *"anche per l'acquisizione di dati utili all'attività di controllo. In particolare, l'Amministrazione finanziaria potrà inviare a qualsiasi soggetto questionari predisposti dall'Anagrafe tributaria, con invito a restituirli compilati e sottoscritti entro un termine prescritto, ogni qual volta dai dati in possesso dell'Anagrafe tributaria risulteranno situazioni tali da giustificare la richiesta di chiarimenti, dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento di tributi o contributi. Al riguardo, si osserva che tali questionari possono essere inviati anche a soggetti terzi in possesso di informazioni utili ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato contribuente"*.

⁴ Con il provvedimento del direttore centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate del 9 agosto 2013, è stato precisato, infatti, che, *"poiché tutti i conti perverranno in maniera indistinta, appare coerente che nel flusso vengano inclusi anche i conti scudati"*; il particolare meccanismo di protezione non incide, dunque, sulla disciplina dell'Archivio dei rapporti e, per questo, anche i "conti scudati" sono entrati a far parte del contenuto dell'Archivio dei rapporti. Per quanto concerne, infine, le previsioni della L. 186/2014, in materia di emersione di capitali detenuti illegalmente all'estero (c.d. *voluntary disclosure*) - che ha previsto, fra l'altro, la possibilità di trasferire fisicamente in Italia le disponibilità in argomento - va precisato che sui rapporti aperti a seguito della procedura in argomento, non vi sono tutele particolari in termini di anonimato, già previste, invece, per lo scudo fiscale. Come osservato dalla circolare n. 1/2018 della GdF *"non potrà conseguentemente, essere opposto alcun tipo di riservatezza speciale dagli intermediari finanziari che abbiano ricevuto richieste di dati o informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria"*.

Analisi di rischio e Archivio dei rapporti "rafforzato": l'emersione della base imponibile

L'Archivio dei rapporti finanziari è stato potenziato in maniera significativa, come accennato, dal D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, (c.d. decreto "Salva Italia").

Nell'ottica di rendere più efficace l'azione di contrasto all'evasione fiscale, infatti, il Legislatore ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti continuativi la cui esistenza era già oggetto di comunicazione, nonché ogni altra informazione riferita a questi rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali.

È stato, inoltre, introdotto l'obbligo di comunicare periodicamente l'importo delle operazioni finanziarie effettuate al di fuori del rapporto continuativo (cosiddette operazioni extra conto, quali la richiesta per contanti di assegni e bonifici, il cambio di valuta e assegni, etc.), per le quali era già da tempo prevista la trasmissione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che le effettuano.

La *ratio* di tali norme, come evidenziato nella stessa Relazione di accompagnamento al decreto, è stata quella di permettere all'Amministrazione finanziaria di acquisire la movimentazione dei dati finanziari periodicamente e non soltanto ad attività di controllo già avviata, fornendo così uno strumento di potenziale, straordinaria efficacia nel contrasto all'evasione fiscale.

Le disposizioni di attuazione all'articolo 11, commi 2 e 3, del D.L. 201/2011 sono state formalizzate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 37561 del 25 marzo 2013. Esse hanno a oggetto precipuamente i contenuti delle comunicazioni integrative che devono essere inviate con cadenza annuale.

In particolare, il provvedimento direttoriale precisa che debbano essere comunicati, tra l'altro:

- i dati relativi al saldo iniziale (1° gennaio) e finale (31 dicembre) del rapporto, afferenti l'anno cui è riferita la comunicazione;
- per i rapporti accesi nel corso dell'anno, il saldo alla data di apertura;
- per i rapporti chiusi nel corso dell'anno, il saldo antecedente alla data di chiusura;
- i dati relativi agli importi totali delle movimentazioni, distinte tra dare e avere, per ogni tipologia di rapporto, conteggiati su base annua.

Per alcune tipologie di rapporto vanno comunicate ulteriori informazioni aggiuntive; in particolare, in ordine:

- alle cassette di sicurezza, il numero totale degli accessi avvenuto per anno, nonché i massimali previsti per eventuali assicurazioni accese sulle stesse;
- alle operazioni extra conto, oltre all'ammontare delle operazioni, il numero delle operazioni effettuate nell'anno;
- alle carte di credito, oltre all'utilizzo del *plafond* di spesa a inizio e fine anno, il totale degli acquisti effettuati;
- all'acquisto e alla vendita di oro e/o metalli preziosi, oltre all'importo totale del valore degli acquisti e delle vendite, il numero totale delle operazioni effettuate.

In relazione alle informazioni che confluiscono nell'Archivio dei rapporti, l'articolo 11, comma 4, D.L. 201/2011 chiarisce che sia quelle relative all'esistenza e alla natura dei rapporti, comunicate ai sensi dell'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973, sia quelle concernenti le movimentazioni contenute nelle comunicazioni integrative possono essere utilizzate, ai sensi dell'articolo 7, comma 11, D.P.R. 605/1973.

In particolare, l'attuale articolo 11, comma 4, D.L. 201/2011 prevede che le predette informazioni siano "utilizzate dall'Agenzia delle entrate per le analisi del rischio di evasione", senza rinvio ad alcun provvedimento attuativo, secondo criteri definiti annualmente dall'Amministrazione finanziaria e con accesso limitato solo a funzionari specializzati⁵.

⁵ Per completezza rileviamo che lo stesso articolo 11, D.L. 201/2011 convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, al comma 1, prevede che chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33, D.P.R. 600/1973 e agli articoli 51 e 52 del D.P.R. 633/1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76, D.P.R. 445/2000. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al D.Lgs. 74/2000.

Come indicato dalla GdF nella circolare n. 1/2018 è verosimile ritenere che lo strumento d'indagine possa consentire di evidenziare una serie di anomalie nei rapporti finanziari quali: *"- dichiarazione di redditi di importo non coerente con le movimentazioni bancarie che hanno interessato i rapporti finanziari; - incongruenze fra l'andamento del rapporto finanziario e i flussi reddituali evidenziati nelle dichiarazioni dei redditi del contribuente; - incongruenze fra l'andamento del rapporto rispetto alla media o all'andamento precedente dello stesso; - incoerenze tra numero di posizioni attive e/o consistenze totali sotto il profilo territoriale, economico e finanziario; - uscite finanziarie che non trovino contrappeso con spese o incrementi patrimoniali come individuabili dall'Anagrafe tributaria (quali, ad esempio, la compravendita di auto, immobili, strumenti finanziari, partecipazioni)"*.

L'attività di sperimentazione della procedura di analisi del rischio di evasione

Con il provvedimento n. 197357 del 31 agosto 2018 è stata avviata la fase di sperimentazione di una procedura di analisi del rischio di evasione per le società di persone e le società di capitali basata sull'utilizzo integrato delle informazioni comunicate dagli operatori all'Archivio dei rapporti finanziari e degli altri elementi presenti in Anagrafe tributaria

La procedura individua le società di persone e di capitali per le quali, pur risultando sui conti correnti movimenti in accredito secondo le informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari, per l'anno di imposta 2016, risultano delle rilevanti anomalie:

- dichiarazione omessa, ai fini delle imposte dirette e Iva;
- dichiarazione presentata, ai fini delle imposte dirette e Iva, ma priva di dati contabili significativi.

Tali contribuenti, individuati in base alla procedura di analisi del rischio di evasione, sono potenzialmente selezionabili per l'effettuazione delle ordinarie attività di controllo.

Proceduralmente, la Divisione Contribuenti trasmette alle direzioni regionali e alle direzioni provinciali l'elenco delle posizioni di competenza, individuate tramite un applicativo informatico al quale possono accedere utenti appositamente abilitati. Per ogni posizione segnalata, è comunicata l'informazione sulla numerosità dei conti correnti e sul totale aggregato dei saldi e dei movimenti dei rapporti finanziari, nonché gli ulteriori elementi significativi presenti in Anagrafe tributaria⁶.

I controlli sui soggetti di medie dimensioni

In questo contesto va rilevato che l'articolo 16-*quinquies*, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, ha sostituito il comma 2, dell'articolo 24, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010, prevedendo che anche ai fini del contrasto al fenomeno delle imprese in perdita sistemica, "nei confronti dei contribuenti non soggetti agli indici sintetici di affidabilità né a tutoraggio, l'Agenzia delle entrate e la GdF realizzano annualmente piani di intervento coordinati sulla base di analisi di rischio sviluppate mediante l'utilizzo delle banche dati nonché di elementi e circostanze emersi nell'esercizio degli ordinari poteri istruttori e d'indagine".

Il Legislatore, in estrema sintesi, oltre ad aggiornare la norma, inserendo gli indici sintetici di affidabilità fiscale al posto degli studi di settore, ha eliminato il riferimento alla necessità di piani di intervento che riguardino almeno il quinto della platea di riferimento, integrando tuttavia il testo in ordine al fatto che gli stessi siano realizzati mediante l'utilizzo delle banche dati nonché degli elementi e circostanze emersi nel corso dell'esercizio degli ordinari poteri istruttori e d'indagine. Sul punto va ricordato che con la circolare n. 4/E/2011 l'Agenzia delle entrate aveva rilevato che l'originaria disposizione si riferiva alle imprese in perdita, ai fini delle imposte sui redditi, "per più annualità", e per le quali il rischio di evasione è manifestato dalle perdite reiterate, che "esulano da ogni logica imprenditoriale e depongono per un posizionamento fuori mercato che, ove persistente, non giustifica la sopravvivenza dell'impresa stessa". L'Amministrazione finanziaria prende atto che il dettato normativo non individua un periodo temporale minimo trascorso il quale la perdita può definirsi "sistemica"; pertanto, per l'Agenzia delle entrate, "la perdita fiscale che si protrae per

⁶ Le direzioni provinciali valutano le posizioni comunicate ai fini dell'ordinaria attività di controllo e comunicano gli esiti delle attività svolte mediante la compilazione di una scheda di *feedback*, resa disponibile attraverso un apposito applicativo informatico.

almeno due esercizi consecutivi sarà sufficiente, in assenza di deliberazioni sociali di aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse, a legittimare l'attività di accertamento da parte degli organi di controllo".

Sul versante dei controlli, anche al fine di armonizzare l'attività sinergica tra Agenzia delle entrate e GdF nell'ambito dell'attività di monitoraggio in esame, erano stati già previsti coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale nei confronti dei contribuenti che, proprio a causa della reiterata esposizione di perdite fiscali, presentavano un rischio di evasione complessiva particolarmente elevato⁷.

L'accesso diretto della Guardia di Finanza

L'articolo 16-*quater*, D.L. 119/2018, aggiunto in sede di conversione in L. 136/2018, al fine di rafforzare le misure volte al contrasto dell'evasione fiscale, è intervenuto sull'articolo 11, comma 4, D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011.

Dopo aver rilevato che il provvedimento con il quale sono stabilite le modalità di comunicazione all'Anagrafe tributaria deve altresì prevedere adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, per la trasmissione dei dati e per la relativa conservazione, che non può superare i dieci anni, ha consentito alla GdF di utilizzare le stesse informazioni, e per le medesime finalità⁸. E quindi le informazioni sono utilizzate dalla GdF per la prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni tributarie e finanziarie.

Come osservato in sede dottrina *"la formula utilizzata dal Legislatore è talmente ampia da non prevedere alcuna limitazione. Ne consegue che i dati contenuti nell'anagrafe dei conti, oltre ad essere utilizzati ai fini del contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, in fase sia di analisi del rischio (cioè in sede di pianificazione dell'attività ispettiva e di controllo), sia in quella propriamente esecutiva, sono posti alla base di qualsiasi altro esercizio delle funzioni di Polizia economica finanziaria"*⁹.

E proprio per verificare la bontà della norma introdotta, al comma 4-*bis*, del citato articolo 11, D.L. 201/2011, viene previsto che la relazione annuale deve contenere anche i risultati relativi all'attività svolta dalla GdF, utilizzando le informazioni di cui sopra. A tal fine, i dati sono comunicati all'Agenzia delle entrate secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate e del Comandante generale della GdF.

L'intervento del D.L. 119/2018 sul D.L. 201/2011

Nuovo articolo 11, comma 3, D.L. 201/2011	Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentiti le associazioni di categoria degli operatori finanziari e il Garante per la protezione dei dati personali, sono stabilite le modalità della comunicazione di cui al comma 2, estendendo l'obbligo di comunicazione anche a ulteriori informazioni relative ai rapporti strettamente necessarie ai fini dei controlli fiscali. Il provvedimento deve altresì prevedere adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, per la trasmissione dei dati e per la relativa conservazione, che non può superare i 10 anni
---	---

⁷ Il documento di prassi n. 4/E/2011 ha evidenziato, ancora, che la programmazione di controlli fiscali delle imprese in perdita sistemica è in linea con le indicazioni fornite agli uffici operativi negli anni precedenti con le circolari n. 20/E/2010 e n. 13/E/2009. In particolare, nella circolare n. 13/E/2009, al § 2.3., dedicato fra l'altro alle imprese di medie dimensioni, con volume d'affari Iva o di ricavi dichiarati non superiore a 5.164.568 euro, viene rilevato che nell'analisi delle posizioni da sottoporre a controllo, considerando sempre più annualità (ad esempio 2004-2005-2006-2007), occorre tenere prioritariamente conto della coesistenza di alcuni, più selettivi indicatori di rischio, quali in specie, fra l'altro, il livello dei redditi dichiarati negli anni costantemente bassi (ove per tali sono da intendere quelli al di sotto di un livello di obiettiva plausibilità) a fronte di ricavi o compensi in crescita; e la presenza di perdite per più annualità che denotano situazioni apparentemente antieconomiche. Indicazioni, di fatto, ribadite nella circolare n. 20/E/2010, dove viene affermata la necessità di monitorare le variazioni nei risultati di esercizio ovvero la genesi di "perdite fiscali", in quanto le stesse, unitamente ad altri indicatori di rischio (crediti Iva nel tempo; redditi bassi, incoerenze negli indicatori gestionali), rappresentano dei campanelli d'allarme dell'avvenuta attuazione di schemi di pianificazione fiscale particolarmente aggressiva.

⁸ "Fermo restando quanto previsto dal comma 3, le stesse informazioni sono altresì utilizzate dalla GdF per le medesime finalità, anche in coordinamento con l'Agenzia delle entrate, nonché dal Dipartimento delle finanze, ai fini delle valutazioni di impatto e della quantificazione e del monitoraggio dell'evasione fiscale".

⁹ S. Capolupo, "Nuovi poteri alla Guardia di Finanza", in *Il fisco*, n. 2/2019, pag. 107.

Nuovo articolo 11, comma 4, D.L. 201/2011	Oltre che ai fini previsti dall'articolo 7, comma 11, D.P.R. 605/1973, le informazioni comunicate ai sensi dell'articolo 7, comma 6, del predetto decreto e del comma 2 del presente articolo sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per le analisi del rischio di evasione. Le medesime informazioni, inclusive del valore medio di giacenza annuo di depositi e conti correnti bancari e postali, sono altresì utilizzate ai fini della semplificazione degli adempimenti dei cittadini in merito alla compilazione della dichiarazione sostitutiva unica di cui all'articolo 10 del Regolamento di cui al D.P.C.M. 159/2013, nonché in sede di controllo sulla veridicità dei dati dichiarati nella medesima dichiarazione. Fermo restando quanto previsto dal comma 3, le stesse informazioni sono altresì utilizzate dalla GdF per le medesime finalità, anche in coordinamento con l'Agenzia delle entrate, nonché dal Dipartimento delle finanze, ai fini delle valutazioni di impatto e della quantificazione e del monitoraggio dell'evasione fiscale
Nuovo articolo 11, comma 4-bis, D.L. 201/2011	L'Agenzia delle entrate trasmette annualmente alle Camere una relazione con la quale sono comunicati i risultati relativi all'emersione dell'evasione a seguito dell'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 2 a 4. La relazione contiene anche i risultati relativi all'attività svolta dalla Guardia di finanza utilizzando le informazioni di cui al comma 4. A tal fine, i dati sono comunicati all'Agenzia delle entrate secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate e del Comandante generale della GdF

La lettura operata dalla GdF nel corso del VideoForum 2019

Nel corso del VideoForum 2019 è intervenuta pure la GdF, che ha fornito precise indicazioni di carattere pratico e operativo proprio sull'Archivio dei rapporti finanziari.

La GdF, in particolare, prende atto che questa modifica normativa le attribuisce la facoltà, già prevista per l'Agenzia delle entrate, di accedere alle informazioni contenute nell'Archivio dei rapporti finanziari c.d. "rafforzato" – comprensivo dei saldi dei rapporti finanziari, dei dati aggregati delle movimentazioni di ciascun rapporto, distinte tra dare e avere, e della giacenza media annua – per finalità di analisi di rischio fiscale.

Inoltre, le Fiamme Gialle prevedono che la riforma, a regime¹⁰, produrrà *"una maggiore concentrazione delle attività ispettive dei reparti del Corpo nei confronti dei contribuenti contraddistinti da un'operatività bancaria non coerente con l'attività svolta e con i redditi dichiarati"*.

Disposizioni in materia di scambio automatico di informazioni: l'apertura alla GdF

Con l'articolo 1, commi 145 e 146, L. 208/2015, al fine di adeguarsi alle direttive emanate dall'Ocse in materia di obbligo delle imprese multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione Paese per Paese che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva, è stato previsto che con decreto Mef¹¹ sono stabiliti modalità, termini, elementi e condizioni, coerentemente con le citate direttive, per la trasmissione della predetta rendicontazione all'Agenzia delle entrate da parte delle società controllanti, residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 73, Tuir, che hanno l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, con un fatturato consolidato, conseguito dal gruppo di imprese multinazionali nel periodo d'imposta precedente a quello di rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro e che non sono a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche¹². Al medesimo obbligo, e alle condizioni ivi indicate, sono tenute anche le società controllate, resi-

¹⁰ Nell'immediatezza dell'entrata in vigore della norma, sono stati avviati i lavori per rendere concretamente fruibile alle unità operative del Corpo questo nuovo canale di accesso alle informazioni bancarie e finanziarie, che dovrà essere implementato secondo particolari *standard* tecnici in grado di realizzare il miglior contemperamento tra le istanze di controllo dell'Amministrazione e le esigenze di tutela della *privacy* del contribuente.

¹¹ D.M. 23 febbraio 2017.

¹² L'Agenzia delle entrate è tenuta ad assicurare la riservatezza delle informazioni contenute nella rendicontazione nella stessa misura richiesta per le informazioni fornite ai sensi delle disposizioni della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

denti nel territorio dello Stato, nel caso in cui la società controllante che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato sia residente in uno Stato che non ha introdotto l'obbligo di presentazione della rendicontazione Paese per Paese ovvero non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese ovvero è inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese.

In caso di omessa presentazione della rendicontazione o di invio dei dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Adesso, per effetto di quanto disposto dall'articolo 16-*sexies*, D.L. 119/2018, aggiunto in sede di conversione in L. 136/2018, l'Agenzia delle entrate fornisce, su richiesta, alla GdF, per l'esecuzione delle attività di controllo tributario o per finalità di analisi del rischio di evasione fiscale, elementi e specifiche elaborazioni basate sulle informazioni ricevute ai sensi dell'articolo 1, commi 145 e 146, della L. 208/2015, nonché su quelle ricevute nell'ambito dello scambio automatico di informazioni per finalità fiscali previsto dalla Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, e da accordi tra l'Italia e gli Stati esteri.

A tali fini è previsto che l'Agenzia delle entrate e la GdF stipulano apposita convenzione per la definizione dei termini e delle modalità di comunicazione degli elementi e delle elaborazioni di cui sopra, in coerenza con le condizioni e i limiti che disciplinano la cooperazione amministrativa tra Stati nel settore fiscale.

Riferimenti normativi

articoli 7 e 8, D.P.R. 605/1973,

articolo 20, L. 413/1991

articolo 24, D.L. 78/2010

articolo 16-*quinquies*, D.L. 119/2018

L'organo di controllo nelle società cooperative secondo il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza

Con il D.Lgs. 14/2019, pubblicato in G.U. il 14 febbraio 2019, recante il "Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza", il Governo ha finalmente dato attuazione alle previsioni della L. 155/2017. Con questa norma si è previsto che sorge l'obbligo della nomina dell'organo di controllo interno per quelle società che hanno superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 2 milioni di euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.

Esamineremo di seguito le conseguenze per le società cooperative e la loro esplicita ricomprensione nella norma.

La novella introdotta dalla norma

Non si intende, in questa sede, disputare della rilevanza innovativa della norma introdotta dal D.Lgs. 14/2019, né se gli affermati obiettivi di semplificazione del sistema normativo e di riforma organica della disciplina in materia di sovraindebitamento e procedure concorsuali possano ritenersi raggiunti. Ci sarà inoltre tempo per approfondire i risvolti che la novella normativa implicherà per le società cooperative.

Molto più semplicemente si intende richiamare l'attenzione su una particolare previsione, che, ad avviso personale, suscita qualche perplessità sulla sua necessità: in particolare si fa riferimento all'articolo 379, D.Lgs. 14/2019, che, peraltro, rientra tra quelli che entrano in vigore nel breve termine di 30 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale¹.

Recita, infatti, il comma 1 del citato articolo 379, D.Lgs. 14/2019:

"All'articolo 2477 cod. civ., il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti:

"La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) ha superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per 3 esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti".

Come si evince chiaramente la modifica consiste essenzialmente:

- nell'individuazione di limiti inferiori rispetto a quelli già previsti per il bilancio in forma abbreviata dall'articolo 2435-bis, cod. civ., a cui la vecchia stesura dell'articolo 2477, cod. civ., faceva riferimento, facendone discendere l'obbligo della nomina "dell'organo di controllo o del revisore" nelle Srl;
- nell'ampliamento a 3 del numero degli esercizi consecutivi in cui i limiti non dovranno essere superati, perché decada l'obbligo della nomina del revisore o dell'organo di controllo.

Si individua, quindi, una sorta di irrigidimento del Legislatore contro la possibilità che le cooperative possano evitare di avere un organo di controllo interno.

¹ L'articolo 389, nell'affermare l'entrata in vigore della norma decorsi 18 mesi dalla sua pubblicazione nella G.U., elenca quegli articoli per i quali l'entrata in vigore è prevista il 30° giorno successivo alla pubblicazione.

Breve cronistoria delle modifiche intervenute nella previsione di nomina dell'organo di controllo

L'articolo 2477, cod. civ., è stato frequentemente oggetto delle attenzioni del Legislatore, che ne ha, nel tempo, modificato numerose volte le previsioni:

- in primo luogo è possibile fare riferimento alle modifiche apportate nel 2010 dal D.Lgs. 39/2010, di riforma della revisione legale, che, innovando in modo esteso la disciplina dei controlli, già individuò alcune fattispecie che rendono obbligatoria la nomina del revisore o del collegio sindacale²;
- ancora nel 2012, in soli 4 mesi, per ben 3 volte l'articolo 2477, cod. civ., venne nuovamente modificato³, introducendo, tra l'altro, la figura del sindaco unico quale organo monocratico di controllo;
- infine, nel 2014, il D.L. 91/2014, convertito con modificazioni dalla L. 116/2014, ha eliminato il parametro che faceva riferimento al capitale sociale⁴.

Come si può ben vedere, il tema dei controlli ha rappresentato un motivo di continua attenzione del Legislatore. Per questo non deve meravigliare l'ulteriore innovazione che ora si va a commentare.

Qual è la ratio della norma?

Riprendendo in esame le previsioni del comma 1 del citato articolo 379, D.Lgs. 14/2019, è possibile osservare che l'individuazione di nuovi specifici⁵ limiti non appare contraria alla logica che ha mosso la prescrizione, soprattutto se si considerano le possibilità operative che hanno le imprese più piccole e, ancor di più, se si considera la più recente e maggiore semplificazione che si è avuta in tema di bilancio di microimprese.

L'esigenza sentita dal Legislatore è stata, quindi, quella di far sì che – a garanzia dei soci stessi, ma anche dei terzi – anche nelle Srl, che, per di più, spesso esternalizzano la gestione amministrativa contabile, al ricorrere di alcuni presupposti dimensionali, anche ridotti, debba effettuarsi la revisione legale⁶ come avviene nelle Spa.

Tuttavia, considerate le ridotte dimensioni che in genere contraddistinguono le Srl, è sempre prevista l'alternatività della nomina del revisore con quella della nomina dell'organo di controllo (monocratico o collegiale, a seconda delle previsioni statutarie), atteso che in tale forma societaria i soci possono esercitare singolarmente un controllo molto ampio e che, conseguenzialmente, può non essere necessario affidare a uno specifico organo anche il controllo sulla gestione.

Una perplessità sull'opportunità della norma

Fino a questo punto non sembra ci possano essere dubbi di natura interpretativa, così come anche sulle previsioni dell'articolo 379, comma 2, D.Lgs. 14/2019, che recita:

"2. All'articolo 2477, quinto comma, cod. civ., dopo le parole "qualsiasi soggetto interessato" sono aggiunte le seguenti: "o su segnalazione del conservatore del Registro Imprese" e dopo il quinto comma è aggiunto il seguente: "Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo".

In relazione a tale "normalità" è possibile passare ad analizzare il comma 3, che a sua volta recita: *"3. Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, a uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro 9 mesi dalla predetta data. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro*

² Si introduce l'obbligo di nomina se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti.

³ Con decorrenza dal 1° gennaio 2012, dall'articolo 14, comma 13, L. 183/2011; dal 10 febbraio 2012 dall'articolo 35, comma 2, D.L. 5/2012; dal 7 aprile 2012 dall'articolo 35, L. 35/2012, di conversione del D.L. 5/2012.

⁴ Antecedentemente era previsto l'obbligo della nomina allorché il capitale sociale non fosse "inferiore a quello minimo stabilito per le Spa".

⁵ Viene eliminato il riferimento all'articolo 2435-bis, cod. civ..

⁶ Nelle Spa la revisione legale è sempre obbligatoria.

efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477, cod. civ., commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai 2 esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo".

Dall'esame del testo si evince come si sia estesa, in maniera estemporanea, anche alle cooperative la previsione di alternatività della facoltà di nomina del revisore piuttosto che dell'organo di controllo, generando un rinvio obbligatorio alle norme sulle Srl e, di converso, come tale assimilazione non sia presente in altre parti della norma, così come nessun riferimento sia rinvenibile nella legge delega⁷.

Ricordando, infatti, la previsione dell'articolo 2519, cod. civ., è possibile sottolineare come alle società cooperative si applichino di norma e in quanto compatibili le disposizioni sulla Spa. Solo in sede di approvazione dell'atto costitutivo può essere previsto che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla Srl, a patto, però, che la cooperativa abbia un numero di soci cooperatori inferiore a 20 ovvero abbia un attivo dello Stato patrimoniale non superiore a un milione di euro. Si ritiene, pertanto, che sia necessaria la presenza di una specifica disciplina per escludere l'applicazione analogica alle cooperative di generiche norme sulle Spa o sulle Srl.

Per questo motivo, occorre ricordare che l'obbligo della nomina dell'organo di controllo per tutte le società cooperative discende dall'articolo 2543, comma 1, cod. civ., in base al quale la nomina del collegio sindacale è obbligatoria nei casi previsti dall'articolo 2477, commi 2 e 3, cod. civ., nonché quando la società emette strumenti finanziari non partecipativi. Come si può ben vedere, il riferimento all'articolo 2477, cod. civ., è operato solo ai fini dell'individuazione dei parametri, che peraltro vengono integrati dal citato articolo 2543, cod. civ., e non anche per l'individuazione di un vincolo normativo.

Ne segue che la citazione delle società cooperative all'interno del più volte richiamato articolo 379, comma 3, D.Lgs. 14/2019, appare del tutto superflua, in quanto per tali società, ai sensi dell'articolo 2543, cod. civ., l'obbligo della nomina dell'organo di controllo si imporrebbe comunque, modificandosi i parametri numerici di riferimento.

Conseguenze per le cooperative

Affermare l'obbligo della nomina dell'organo di controllo piuttosto che del revisore legale, ovviamente, incide sulla natura dei controlli da effettuarsi. Pertanto, sarà importante definire puntualmente, all'atto della nomina, le funzioni del soggetto nominato, proprio per la rilevante differenza di ampiezza dei controlli da effettuare.

Infatti, nominando ad esempio il sindaco unico, lo stesso dovrà essere revisore legale ed effettuare, oltre al controllo contabile, anche il controllo sull'esatta impostazione tecnico-amministrativa della gestione attuata dal CdA e sul suo operato, anche in riferimento ai criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico, di cui all'articolo 2545, cod. civ.. Il sindaco dovrà poi effettuare i controlli trimestrali e verbalizzarli nel libro dell'organo di controllo⁸, dove trascrivere la natura e le risultanze dei controlli effettuati, e redigere, a conclusione dell'esercizio, la relazione al bilancio.

Appare chiaro che, se al medesimo ipotetico soggetto viene, invece, attribuita la sola funzione di revisore legale, lo stesso dovrà effettuare solo la revisione legale e gli adempimenti previsti dal D.Lgs. 39/10.

Infine, per chiarire ulteriormente, è il caso di precisare che la denominazione "revisore unico" (spesso erroneamente usata nel diritto societario) è un neologismo che non ha un significato reale, in quanto non identifica la funzione cui fa riferimento.

⁷ Con la L. 155/2017 si è operata la delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

⁸ Regolarmente bollato e vidimato. Non guasta ricordare che tale obbligo per il revisore non sussiste e che la tenuta di un libro dei verbali di revisione è del tutto facoltativa.

Termine per l'adeguamento

Quanto ai termini entro cui adeguare l'organizzazione societaria ed, eventualmente, lo statuto, lo stesso articolo definisce il termine di 9 mesi dalla data di entrata in vigore, concedendo ampie possibilità perché la nomina e l'adeguamento statutario possano effettuarsi solo con l'approvazione del bilancio d'esercizio e la rilevazione del superamento dei parametri.

Riferimenti normativi

articoli 2435-*bis*, 2477 e 2545, cod. civ.

La tassazione dei dividendi dei soggetti Irpef: nuovo regime

La Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) ha apportato significative modifiche all'imposizione sui dividendi percepiti dai soci di società di capitali che detengono le partecipazioni fuori dal regime d'impresa.

In particolare, le principali modifiche riguardano:

- l'eliminazione della distinzione tra partecipazioni qualificate e non qualificate;
- la previsione dell'applicazione generalizzata di una ritenuta a titolo di imposta in misura pari al 26%.

La nuova disciplina esplica efficacia dal 1° gennaio 2018, tuttavia, è previsto un regime transitorio per gli utili d'impresa prodotti entro il 31 dicembre 2017 distribuiti con deliberazioni comprese tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022.

In questo contesto, occorre sottolineare come, per ragioni di coordinamento normativo, l'intervento della Legge di Bilancio 2018 non ha eliminato la definizione di partecipazione "qualificata" ex articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir, in quanto essa è richiamata da altre disposizioni che a essa rinviano. Infatti, le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018 non interferiscono con le seguenti disposizioni:

- articolo 10, D.Lgs. 461/1997 in materia di obblighi a carico dei notai e degli intermediari professionali che intervengono nella cessione e nelle altre operazioni che possono generare redditi diversi ex articolo 68, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*), Tuir;
- articolo 23, comma 1, Tuir, che disciplina la territorialità delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti;
- articolo 59, Tuir, che disciplina il prelievo fiscale sui dividendi percepiti da persone fisiche che detengono le partecipazioni in regime d'impresa;
- articolo 1, comma 100, Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) in materia di Pir¹.

Fatta questa doverosa premessa, dapprima si analizzerà la disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2017, successivamente ci si soffermerà sulle novità apportate dalla Legge di Bilancio 2018, approfondendo, in maniera particolare, il regime transitorio evidenziando le principali criticità applicative.

La tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa fino al 31 dicembre 2017

Fino al 31 dicembre 2017 l'imposizione fiscale sui dividendi percepiti da persone fisiche fuori dal regime d'impresa differiva in ragione della tipologia di partecipazione posseduta dal socio percipiente. Se il socio possedeva:

- una partecipazione qualificata, i dividendi partecipavano alla determinazione del reddito complessivo in misura pari al:
 - 40% se gli utili erano stati prodotti fino al 31 dicembre 2007;
 - 49,72% se gli utili erano stati prodotti dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007 al 31 dicembre 2016;
 - 58,14% se gli utili erano stati prodotti nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2016;
- una partecipazione non qualificata, i dividendi erano (e lo sono ancora) tassati mediante una ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 26%.

Lo *status* di partecipazione qualificata dipende da un duplice ordine di fattori: i diritti di voto in assemblea ordinaria ovvero la partecipazione al capitale sociale.

Infatti, una partecipazione si considera qualificata quando un socio possiede una partecipazione

¹ Come da circolare Assonime (circolare n. 11/2018) sulla scorta dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 3/E/2018.

che rappresenta, complessivamente "una percentuale di diritti di voto esercitabili in una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni" (articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir).

La distinzione operata dal Legislatore tra socio "qualificato" e socio "non qualificato" si fondava sul fatto che il socio "non qualificato", considerata l'impossibilità, stante la sua quota di partecipazione, di incidere sulle vicende societarie, veniva assimilato a un risparmiatore e di conseguenza il Legislatore aveva previsto un prelievo fiscale sugli utili societari percepiti di favore attuabile mediante l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 12,5%. Tuttavia, nel corso degli anni, l'imposizione sui proventi da partecipazione non qualificata è cresciuta tanto da divenire, in alcuni casi, sconveniente rispetto al livello di imposizione riservata ai soci qualificati.

Questa situazione di fatto ha indotto il Legislatore a uniformare (e semplificare) la tassazione sui dividendi, eliminando la distinzione tra partecipazione qualificata e non qualificata.

La tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa successivamente al 31 dicembre 2017

Disciplina generale

Come visto nelle premesse, la Legge di Bilancio 2018 ha rivisitato completamente il regime di tassazione dei dividendi percepiti dalle persone fisiche fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa, modificando il contenuto dell'articolo 47, comma 1, Tuir e dell'articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973. In particolare:

- dall'articolo 47, comma 1, Tuir è stato espunto il primo periodo del comma 1 che prevedeva il concorso parziale alla formazione del reddito imponibile dei dividendi percepiti;
- dall'articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973 è stato eliminato il riferimento alle partecipazioni non qualificate.

Articolo 47, comma 1, Tuir ante Legge di Bilancio 2018	Articolo 47, comma 1, Tuir post Legge di Bilancio 2018
salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40% del loro ammontare. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta	indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta
Articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1970 ante Legge di Bilancio 2018	Articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1970 post Legge di Bilancio 2018
le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1, articolo 73, Tuir approvato con D.P.R. 917/1986, operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, Tuir, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ai sensi della lettera c-bis), comma 1, articolo 67, Tuir, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65, Tuir	le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b), comma 1, articolo 73, Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986, operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26% a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, Tuir, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate ai sensi delle lettere c) e c-bis), comma 1, articolo 67 Tuir nonché agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), Tuir, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65, Tuir

A decorrere dal 1° gennaio 2018 gli utili distribuiti a persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime d'impresa sono tassati mediante l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 26% a prescindere dalla tipologia di partecipazione detenuta.

In altre parole, il possesso di una partecipazione qualificata o meno non costituisce più un fatto dirimente per la quantificazione e l'attuazione del prelievo sul dividendo incassato.

Queste modifiche attengono esclusivamente alla determinazione del *quantum* da tassare e alla modalità operativa di attuazione del prelievo senza incidere sulla qualificazione del reddito né tantomeno sui principi che lo governano, infatti, anche in vigore della nuova disciplina i dividendi:

- rappresentano redditi di capitale che sono imponibili secondo il principio di cassa;
- possono essere corrisposti in natura;
- si considerano prioritariamente distribuiti rispetto alle riserve di capitale ex articolo 47, comma 1, Tuir come precisato più avanti.

Nell'ipotesi in cui la società dovesse erogare al socio dividendi in natura, l'articolo 27, comma 2, D.P.R. 600/1973 prevede che:

- il momento del "percepimento" del dividendo in natura è rappresentato dalla data di consegna o spedizione nell'ipotesi di beni mobili oppure la data di stipula dell'atto in caso di beni immobili e aziende (articolo 109, comma 2, lettera a), Tuir);
- la valorizzazione dei beni oggetto di dividendo avvenga in base al valore normale (articolo 9, Tuir) alla data della consegna o spedizione in caso di beni mobili o alla data dell'atto in caso di immobili o azienda;
- il socio corrisponda alla società la provvista necessaria per effettuare il versamento della ritenuta a titolo d'imposta.

L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che nell'ipotesi in cui il socio non provveda a fornire la necessaria provvista il pagamento del dividendo deve essere sospeso (circolare n. 26/E/2004).

Disciplina transitoria

L'articolo 1, comma 1006, Legge di Bilancio 2019 ha previsto che *"in deroga alle previsioni di cui ai commi da 999 a 1005 (che prevedono la decorrenza della disciplina generale dal 1° gennaio 2018), 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, deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al decreto del Mef 26 maggio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 160/2017"*.

In base a quanto sopra, dunque, il Legislatore ha previsto una sorta di ultrattività della previgente disciplina per un lasso temporale intercorrente tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022.

In buona sostanza il Legislatore ha previsto, fino al 31 dicembre 2022, l'istituzione di un doppio binario secondo cui:

- gli utili prodotti nel 2018 e negli anni seguenti sono assoggettati alla nuova disciplina *post* Legge di Bilancio 2018;
- gli utili prodotti fino al 31 dicembre 2017 seguono la vecchia disciplina a condizione che siano distribuiti a seguito di una delibera assembleare antecedente al 31 dicembre 2022.

Se entro il 31 dicembre 2022 gli utili *ante* 2018 non verranno distribuiti, essi:

- perderanno la stratificazione per anno di formazione;
- (e conseguentemente) verranno assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26%.

All'atto pratico dunque, nell'ambito del regime transitorio ci può trovare di fronte a 5 situazioni differenti:

1. gli utili sono stati prodotti nel 2018 (in costanza di nuova disciplina) e sono distribuiti negli anni successivi (esempio n. 1);
2. gli utili sono stati prodotti nei periodi d'imposta precedenti al 2008 e sono distribuiti tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022 (esempio n. 2);
3. gli utili sono stati prodotti nei periodi d'imposta compresi tra il 2009 e il 2016 e sono distribuiti

- tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022 (esempio n. 3);
4. gli utili sono stati prodotti nel periodo d'imposta 2017 e sono distribuiti tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022 (esempio n. 4);
5. gli utili sono stati prodotti nei periodi d'imposta compresi tra il 2009 e il 2017 e sono distribuiti con delibera successiva al 31 dicembre 2022 (esempio n. 5)

ESEMPIO 1 - Utili prodotti nel 2018 e distribuiti il 30 aprile 2019

La società Afa Srl ha una compagine sociale così costituita:

- socio A: 15%;
- socio B: 85%.

In data 30 aprile 2019 l'assemblea dei soci della società Alfa Srl approva il bilancio di esercizio 2018 che riporta un utile di esercizio di 76.000 euro (utile *ante* imposte 100.000), tali utili hanno scontato un'aliquota Ires pari al 24%.

Contestualmente l'assemblea dei soci delibera la distribuzione dell'utile per l'intero importo.

In data 16 maggio 2019 la società paga i dividendi ai soci.

La tassazione in capo ai soci è la seguente:

- socio A: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 2.964 ($76.000 \times 15\% \times 26\%$) in quanto prodotti successivamente al 1° gennaio 2018. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 8.436 euro ($76.000 \times 15\% - 2.964$);
- socio B: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 16.796 ($76.000 \times 85\% \times 26\%$) in quanto prodotti successivamente al 1° gennaio 2018. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 47.804 euro ($76.000 \times 85\% - 16.796$).

ESEMPIO 2 - Utili prodotti nel 2007 e distribuiti il 30 aprile 2020

La società Afa Srl ha una compagine sociale così costituita:

- socio A: 15%;
- socio B: 85%.

In data 30 aprile 2008 l'assemblea dei soci della società Alfa ha approvato il bilancio di esercizio 2007 che riportava un utile di esercizio di 67.000 euro (utile *ante* imposte pari a 100.000 euro), tali utili hanno scontato un'aliquota Ires pari al 33%.

Contestualmente l'assemblea dei soci ha deliberato l'accantonamento a riserva straordinaria per l'intero importo.

In data 30 aprile 2020 l'assemblea dei soci della società Alfa Srl delibera la distribuzione della riserva straordinaria.

In data 16 maggio 2020 la società paga i dividendi ai soci.

La tassazione in capo ai soci è la seguente:

- socio A: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 2.613 ($67.000 \times 15\% \times 26\%$) in quanto prodotti anteriormente al 1° gennaio 2018 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è non qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 7.437 euro ($67.000 \times 15\% - 2.613$);
- socio B: il dividendo è assoggettato a tassazione Irpef ordinaria nella misura del 40% ovvero 22.780 ($67.000 \times 85\% \times 40\%$) in quanto prodotti anteriormente al 1° gennaio 2018 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 56.950 euro ($67.000 \times 85\%$).

ESEMPIO 3 - Utili prodotti nel 2009 e distribuiti il 30 aprile 2020

La società Afa Srl ha una compagine sociale così costituita:

- socio A: 15%;

- socio B: 85%.

In data 30 aprile 2010 l'assemblea dei soci della società Alfa ha approvato il bilancio di esercizio 2009 che riportava un utile di esercizio di 72.500 euro (utile *ante* imposte pari a 100.000 euro), tali utili hanno scontato un'aliquota Ires pari al 27,5%.

Contestualmente l'assemblea dei soci ha deliberato l'accantonamento a riserva straordinaria per l'intero importo.

In data 30 aprile 2020 l'assemblea dei soci della società Alfa delibera la distribuzione della riserva straordinaria.

In data 16 maggio 2020 la società paga i dividendi ai soci.

La tassazione in capo ai soci è la seguente:

- socio A: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 2.827,50 ($72.500 \times 15\% \times 26\%$) in quanto prodotti tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2016 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è non qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 8.047,50 euro ($72.500 \times 15\% - 2.827,50$);
- socio B: il dividendo è assoggettato a tassazione Irpef ordinaria nella misura del 49,72% ovvero 30.640 ($72.500 \times 85\% \times 49,72\%$) in quanto prodotti tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2016 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 61.625 euro ($72.500 \times 85\%$).

ESEMPIO 4 - Utili prodotti nel 2017 e distribuiti il 30 aprile 2020

La società Alfa ha una compagine sociale così costituita:

- socio A: 15%;
- socio B: 85%.

In data 30 aprile 2018 l'assemblea dei soci della società Alfa ha approvato il bilancio di esercizio 2017 che riportava un utile di esercizio di 76.000 euro (utile *ante* imposte 100.000 euro), tali utili hanno scontato un'aliquota Ires pari al 24%.

Contestualmente l'assemblea dei soci delibera l'accantonamento a riserva straordinaria per l'intero importo.

In data 30 aprile 2020 l'assemblea dei soci della società Alfa delibera la distribuzione della riserva straordinaria.

In data 16 maggio 2020 la società paga i dividendi ai soci.

La tassazione in capo ai soci è la seguente:

- socio A: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 2.964 ($76.000 \times 15\% \times 26\%$) in quanto prodotti successivamente al 31 dicembre 2007 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è non qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 8.436 euro ($76.000 \times 15\% - 2.964$);
- socio B: il dividendo è assoggettato a tassazione Irpef ordinaria nella misura del 58,14% ovvero 33.682,44 ($76.000 \times 58,14\% \times 85\%$) in quanto prodotti anteriormente al 1° gennaio 2018 e di conseguenza diviene rilevante la tipologia di partecipazione posseduta che nella fattispecie è qualificata. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 64.600 euro ($76.000 \times 85\%$).

ESEMPIO 5 - Utili prodotti nel 2009 e distribuiti il 30 aprile 2023

La società Alfa ha una compagine sociale così costituita:

- socio A: 15%;
- socio B: 85%.

In data 30 aprile 2010 l'assemblea dei soci della società Alfa ha approvato il bilancio di esercizio 2009 che riportava un utile di esercizio di 72.500 euro (utile *ante* imposte 100.000 euro), tali utili hanno scontato un'aliquota Ires pari al 27,5%.

Schede operative

Contestualmente l'assemblea dei soci ha deliberato l'accantonamento a riserva straordinaria per l'intero importo.

In data 30 aprile 2023 l'assemblea dei soci della società Alfa delibera la distribuzione della riserva straordinaria.

In data 16 maggio 2023 la società paga i dividendi ai soci.

La tassazione in capo ai soci è la seguente:

- socio A: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 2.827,50 ($72.500 \times 15\% \times 26\%$). Il dividendo distribuibile sarà pari a 8.047 euro ($72.500 \times 15\% - 2.827,50$);
- socio B: il dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26% ovvero 16.022,50 ($72.500 \times 26\% \times 85\%$) in quanto sono stati prodotti tra 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2016 ma la delibera di distribuzione è avvenuta successivamente al 31 dicembre 2022 e di conseguenza è spirato il termine per l'applicazione della disciplina transitoria. Pertanto, il dividendo distribuibile sarà pari a 45.602,50 euro ($72.500 \times 85\% - 16.022,50$).

Come visto negli esempi numerici sopra riportati non tutte le distribuzioni di utili soggiacciono al medesimo prelievo fiscale e ciò induce i contribuenti a effettuare delle valutazioni di convenienza. Di seguito si riporta una tabella nella quale, utilizzando i numeri degli esempi sopra riportati, si mette in luce il differente carico fiscale gravante sui dividendi a seconda della fruizione o meno del regime transitorio.

Si rammenta che nei calcoli è stata applicata:

- l'aliquota Ires del 33% sugli utili *ante* 2008;
- l'aliquota Ires del 27,5% sugli utili prodotti tra il 2008 e il 2016;
- l'aliquota Ires del 24 % sugli utili prodotti nel 2017;
- il carico fiscale del socio qualificato è stato quantificato applicando l'aliquota del 43% e non si è tenuto conto delle addizionali comunali e regionali all'Irpef, pertanto le conclusioni a cui si giunge potrebbero essere differenti se si dovesse tener conto anche delle predette variabili.

	Delibera entro 31 dicembre 2022	Delibera oltre 31 dicembre 2022	Delta
Anno produzione utile	<i>ante</i> 2008	<i>ante</i> 2008	
carico fiscale socio qualificato (società + socio)	37.845,4	42.857,5	+5.011,60
carico fiscale socio non qualificato (società + socio)	7.563,00	7.563,00	-
	Delibera entro 31 dicembre 2022	Delibera oltre 31 dicembre 2022	Delta
Anno produzione utile	dal 2008 al 2016	dal 2008 al 2016	
carico fiscale socio qualificato (società + socio)	36.550,17	39.397,00	+ 2.847,32
carico fiscale socio non qualificato (società + socio)	6.952,00	6.952,00	-
	Delibera entro 31 dicembre 2022	Delibera oltre 31 dicembre 2022	Delta
Anno produzione utile	2017	2017	
carico fiscale socio qualificato (società + socio)	36.550,00	37.196,00	+646,00
carico fiscale socio non qualificato (società + socio)	6.564,00	6.564,00	-

Oltre all'analisi numerica sopra esposta l'analisi di convenienza del contribuente non può prescindere dal considerare che:

- un socio qualificato che incassa il dividendo successivamente al 31 dicembre 2022 sarà tassato mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta in misura pari al 26%. Pertanto, in assenza di altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo egli diventerà un contribuente "incapiente" e quindi non potrà fruire degli oneri deducibili/detraibili;
- nel carico fiscale del socio qualificato occorre tenere in considerazione anche il concorso dell'addizionale regionale e comunale all'Irpef;
- la Legge di Bilancio 2019 ha previsto l'agevolazione c.d. mini Ires che premia le società che non distribuiscono gli utili accantonati nelle riserve disponibili;
- opera una presunzione ex articolo 1, comma 4, D.M. 26 maggio 2017, in base alla quale a partire dalle delibere di distribuzione successive a quelle aventi a oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dal soggetto Ires partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e poi fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016. Ciò significa che si considerano distribuiti per primi i dividendi formati nei periodi d'imposta più risalenti nel tempo.

Presunzione di prioritaria distribuzione degli utili ex articolo 47, comma 1, Tuir

L'analisi della disciplina fiscale dei dividendi non può prescindere dall'approfondimento della presunzione contenuta nell'articolo 47, comma 1, Tuir secondo il quale *"indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono distribuiti l'utile di esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5² per la quota di esse non accantonate in sospensione d'imposta"*.

Tale presunzione, che si applica anche nell'ipotesi di riserve distribuite da soggetti non residenti e che non è suscettibile di prova contraria³, è volta a limitare artificiose postergazioni dell'imposizione sugli utili distribuiti dalle società di capitali.

Si viene a creare, dunque, un doppio binario da gestire nell'ipotesi in cui nel patrimonio netto societario siano presenti contemporaneamente riserve di utili e riserve di capitali, in quanto:

- dal punto di vista civilistico viene distribuita la riserva indicata nel verbale assembleare (di capitali o di utili che sia);
- dal punto di vista fiscale, invece, viene operata una riqualificazione delle somme oggetto di distribuzione in ragione della quale, a prescindere dalla tipologia di riserva indicata nella delibera, si considerano distribuite riserve di utili.

Al fine di applicare correttamente la presunzione ex articolo 47, comma 1, Tuir occorre considerare che il D.M. 26 maggio 2017 ha previsto che per le distribuzioni successive al 31 dicembre 2016 i dividendi si presumono prioritariamente formati:

- con utili prodotti dai soggetti Ires partecipati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- e poi fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016.

Nell'ipotesi in cui le riserve di utili siano utilizzate per finalità diverse dalla distribuzione ai soci (ad esempio per la copertura delle perdite), possono considerarsi utilizzate per prime e fino a concorrenza, le riserve formate con gli utili prodotti negli esercizi in cui l'aliquota Ires era inferiore⁴.

I dividendi percepiti dalle società semplici

Un aspetto controverso della riforma oggetto di commento riguarda l'imposizione fiscale sui dividendi percepiti dalle società semplici.

Nell'ambito del quadro normativo previgente, in forza dell'articolo 47, comma 1, Tuir, i dividendi

² Articolo 47, comma 5, Tuir *"non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci delle società soggette all'imposta sul reddito delle società a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con soprapprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta; tuttavia le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute"*.

³ Circolare Assonime n. 32/2014.

⁴ Circolare n. 8/E/2009, § 1.2.

percepiti dalle società semplici venivano tassati, a prescindere dalla tipologia di partecipazione posseduta, nella misura del:

- 40% se gli utili erano stati prodotti fino al 31 dicembre 2007;
- 49,72% se gli utili erano stati prodotti dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007 al 31 dicembre 2016;
- 58,14% se gli utili erano stati prodotti nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2016.

Con l'intervento della Legge di Bilancio 2018 il trattamento dei dividendi percepiti dalle società semplici non appare pacifico alla luce dell'eliminazione dall'articolo 27, D.P.R. 600/1973 della parte in cui veniva previsto che la ritenuta del 26% non era applicabile alle società semplici in quanto riferibili ai dividendi corrisposti a persone fisiche non imprenditori e a soggetti non residenti.

In questo contesto di assoluta incertezza la FNC (Fondazione Nazionale dei Commercialisti) con il documento di ricerca del 14 settembre 2018 ha individuato 2 possibili soluzioni:

1. gli utili concorrono interamente alla formazione del reddito imponibile. A favore di questa tesi gioca il fatto che l'abrogazione della parziale concorrenza alla formazione del reddito dei dividendi, di cui all'articolo 47, comma 1, primo periodo, Tuir, unitamente all'affermata inapplicabilità nel caso di specie della ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 27, D.P.R. 600/1973, farebbe rivivere la regola generale di imponibilità integrale degli utili derivanti da partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società⁵;

2. gli utili sono esclusi interamente da tassazione. I fautori di questa tesi fanno valere il combinato disposto dell'abrogazione dell'articolo 47, comma 1, primo periodo, Tuir e dell'inapplicabilità dell'articolo 27, D.P.R. 600/1973 che porterebbe a concludere per l'esclusione totale da tassazione degli utili percepiti.

La FNC, auspicando un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria sottolinea come:

- *"la prima soluzione determinerebbe un livello di imposizione ingiustificatamente più elevato per gli utili percepiti dalle società semplici rispetto a quelli percepiti dalle persone fisiche, dal che potrebbero derivare profili di incostituzionalità per violazione degli articoli 3 e 53, Costituzione"*⁶;
- *"anche la seconda soluzione resta tuttavia poco sostenibile alla luce del disposto dell'articolo 44, comma 1, lettera e), Tuir che prevede l'imponibilità integrale degli utili derivanti da società ed enti soggetti all'Ires"*⁷.

Sul punto Assonime con la circolare n. 11/2018⁸, richiamando orientamenti dottrinali, sembrerebbe propendere per l'assoggettabilità totale a imposizione dei dividendi.

Occorre sottolineare, infine, che l'Amministrazione finanziaria sul tema si è pronunciata in via indiretta, infatti, le istruzioni ministeriali al modello RedditiSP2019 riportano che *"con riferimento ai redditi di capitale percepiti a partire dal 1° gennaio 2018, gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, Tuir, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile per il loro intero ammontare"*.

Riferimenti normativi

articoli 47 e 68, Tuir

articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1970

⁵ FNC, documento di ricerca del 14 settembre 2018, pag. 12.

⁶ FNC, documento di ricerca del 14 settembre 2018, pag. 12.

⁷ FNC, documento di ricerca del 14 settembre 2018, pag. 12.

⁸ Circolare Assonime n. 11/2018, pag. 17 - 18.

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 maggio 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

giovedì 16 maggio

Versamento saldo Iva 2019

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale 2019 e che hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la terza rata.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile o per il primo trimestre 2019.

lunedì 27 Maggio

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare gli elenchi riepilogativi (Intrastat) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE.

giovedì 30 Maggio

Deposito bilancio

Entro 30 giorni dall'approvazione, le società di capitali devono depositare, presso il competente registro delle imprese, il bilancio di esercizio unitamente ai relativi allegati.

venerdì 31 Maggio

Definizione Pvc: presentazione dichiarazione integrativa e versamento

Scade il termine per presentare la dichiarazione e pagare le imposte autoliquidate, senza applica-

zione di sanzioni e interessi, al fine di poter definire il contenuto integrale dei Pvc consegnati entro il 24 ottobre 2018.

Comunicazione periodiche liquidazioni Iva

Scade oggi il termine per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al primo trimestre solare del 2019, da effettuare utilizzando il modello "Comunicazione liquidazioni periodiche Iva".

Definizione liti pendenti: presentazione istanza e pagamento

Scade il termine per presentare, per ciascuna controversia autonoma, una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, e per effettuare il previsto versamento, al fine di poter definire le controversie tributarie con l'Agenzia delle Entrate su atti impositivi.

Regolarizzazione agevolata delle violazioni formali: termine pagamento

Scade il termine per il versamento di 200 euro (o della prima delle due rate) per ciascuno dei periodi d'imposta cui si riferiscono le violazioni formali che si intendono regolarizzare.

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di aprile 2019.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.