



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF031

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 13

OGGETTO	FISCALITÀ DEGLI UTILI SOCIETARI 2017-2018
RIFERIMENTI	ART. 47, 59, 67 ED 89 TUIR – ART. 27 DPR 600/73
CIRCOLARE DEL	19/02/2018

***Sintesi:** con l'introduzione del nuovo regime semplificato, nonché del nuovo regime di tassazione dei dividendi e dell'IRI (la cui introduzione è notoriamente slittata al 2018) si apre un ventaglio variegato di soluzioni fiscali in capo alle imprese per adempiere il loro dovere patrimoniale verso lo Stato, contribuendo mediante le imposte al finanziamento della spesa pubblica. La corretta tassazione dei dividendi si muove attraverso un articolato sistema di forme d'impresa, di opzioni, di discipline transitorie e di differimenti applicativi (leggasi: IRI).*

Nel presente informativa si andranno a considerare i dividendi sotto un aspetto tipicamente economico, in senso ampio, tratto dalla nozione di società, contenuta nell'**art. 2247 c.c.**, di seguito riportato:



"Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili."

Così sono dividendi gli utili distribuiti dalle società di capitali (trasparenti e non trasparenti o soggette all'IRI) ma anche gli utili distribuiti dalle società di persone, posto che l'**art. 59 del tuir, rubricato: "Dividendi e interessi"**, di seguito riportato, attribuisce agli utili distribuiti da detti soggetti il regime proprio della trasparenza fiscale disciplinato dall'art. 5 del tuir.



"Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società' semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell'articolo 5."

DIVIDENDI CORRISPOSTI DALLE SOCIETÀ DI CAPITALI NEL 2017

Le società di capitali possono distribuire dividendi in presenza dei regimi di tassazione di seguito evidenziati:

- regime cd. ordinario
- regime della trasparenza (artt. 115 e 116, tuir)
- iri (per le s.r.l. a ristretta base partecipativa in vigore dal 2018)

Ricordiamo che sussistono i seguenti ulteriori regimi fiscali in capo alle società di capitali:

- consolidato fiscale nazionale
- consolidato fiscale mondiale

REGIME ORDINARIO

L'applicazione del cd. regime ordinario si caratterizza per una specifica disciplina dei dividendi sotto l'aspetto fiscale. Nel caso di specie i dividendi sono tassati in capo al socio secondo il criterio di cassa.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

DISCIPLINA FISCALE DEI DIVIDENDI		
SOGGETTO PERCIPIENTE	CONTENUTO	NORMA
Persona fisica	Gli utili percepiti dalle persone fisiche relativi al possesso di partecipazioni qualificate in soggetti ires (oltreché relativi a titoli e a strumenti finanziari che comportano la remunerazione in base ai risultati economici conseguiti dalla società, i proventi derivanti da contratti di associazione in partecipazione) sono parzialmente tassati in capo al socio (*)	Artt. 47, co. 1 e 67, co. 1, lett. c), tuir
	I dividendi percepiti da persone fisiche titolari di partecipazioni non qualificate sono tassati per il 100% del loro importo attraverso l'applicazione della ritenuta del 26%	Art. 27, co. 4, D.P.R. 600/73
Imprese soggette ad IRPEF (imprese individuali e società di persone)	I dividendi sono parzialmente tassati, in relazione al periodo di produzione del reddito distribuito (40% - 49,72% - 58,14%)	Art. 59, co. 1, tuir DM 2 aprile 2008 e DM 26 maggio 2017
Società di capitali	I dividendi percepiti dai soggetti Ires sono esclusi dall'imponibile per il 95% del loro ammontare (pertanto è fiscalmente rilevante il 5%)	Art. 89, co. 2, tuir



(*) ATTENZIONE: La parziale tassazione del dividendo in capo al socio è strettamente correlata con l'indeducibilità totale dello stesso in capo alla società (art. 109, co. 9, lett. a).

E' noto che le società di capitali sono soggette ad IRES, attualmente nella misura del 24% (oltreché, ovviamente, all'Irap). Per cristallizzare la **fattispecie tributaria della distribuzione di dividendi** occorre che la società di capitali distribuisca utili, considerando che il rimborso del capitale non costituisce un evento produttivo di reddito in capo al socio.

Approfondimento.

Esiste un caso particolare per effetto del quale il rimborso del capitale può cristallizzare il caso della distribuzione di dividendi, ovvero quando il capitale rimborsato supera il costo fiscale della partecipazione, ai sensi dell'**art. 47, co 7. Tuir**, di seguito riportato



"Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società' ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate".

Si riepiloga la casistica nella tabella che segue:

DENOMINAZIONE	NATURA
Riserva legale, riserva statutaria, riserva straordinaria, avanzo utili	Riserve di utili
Riserve da soprapprezzo azioni o quote, riserva da conguaglio utili o dividendi, riserva per versamento soci in c/capitale	Riserve di capitale

In caso di compresenza di riserve di utili e di riserve di capitali devono essere prioritariamente distribuite le prime ai fini fiscali (art. 47, co. 1, tuir).

La suddetta presunzione non trova applicazione nel caso in cui le **riserve di utili** appostate in bilancio **non** siano **disponibili per la distribuzione**, tenendo conto della tabella che segue.

DENOMINAZIONE	FONTE
<ul style="list-style-type: none"> riserva legale riserva statutaria riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto riserva per acquisto di azioni proprie riserve da deroghe ex art. 2423, comma 5, c.c. riserve indisponibili derivanti dall'applicazione dei principi ias-ifs. 	C.M. 26/E/2004

In merito alle **riserve trasparenti** trova applicazione l'**art. 115, co. 5, sec. per., del tuir**:

*"durante i periodi di validità dell'opzione, **salva una diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1 (N.d.a.: secondo il principio della trasparenza).** In caso di coperture di perdite, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci ai sensi del comma 1."*

ATTENZIONE: La presunzione fissata dall'art. 115 del tuir si estende anche oltre il periodo di trasparenza, nel caso in cui la cessazione del regime sia dovuto al mancato rinnovo o alla perdita di efficacia dell'opzione stessa (C.M. 49/E/2004).


Dopo aver analizzato le distribuzioni fiscalmente rilevanti a monte, consideriamo la rilevanza fiscale degli utili a valle, in capo ai soci. Con riguardo alle **persone fisiche** rileva il **periodo di produzione del reddito** distribuito, considerando altresì la **differenza tra partecipazioni qualificate e non qualificate**. Si veda in merito la tabella che segue.

DISTINZIONE (art. 67, co. 1, lett. c), tuir)		
Partecipazioni qualificate	Società quotate	Percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2%
		Partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5%
	Società non quotate	Percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 20%
		Partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 25%

ATTENZIONE: per la corretta differenziazione tra le partecipazioni qualificate e non qualificate è sufficiente il verificarsi di una sola delle due condizioni previste dalla norma (CM 52/2004, par. 2.2.1.).

Tempo di produzione del reddito distribuito: va sottolineato che la legge di Bilancio 2018 (Legge 205/2017) ha modificato in maniera rilevante la disciplina della tassazione dei dividendi:

PERIODO	TASSAZIONE	NORMA
Fino al 31/12/2007	rileva il 40% del dividendo percepito	Art. 59, co. 1, tuir
Periodo 2008-2016	rileva il 49,72% del dividendo percepito	D.M. 2 aprile 2008
Periodo 2017	rileva il 58,14% del dividendo percepito	D.M. 26 maggio 2017
Dal periodo 2018	tutti i dividendi (qualificati e non qualificati) sono soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 26% (viene meno la distinzione tra partecipazioni qualificate e partecipazioni non qualificate)	L. 205/2017

 **ATTENZIONE:** La distinzione tra le partecipazioni qualificate e le partecipazioni non qualificate opera di fatto fino alle distribuzioni deliberate entro il 31 dicembre 2022, per effetto di un regime transitorio specificamente disciplinato dal legislatore (art. 1, comma 1006, Legge di bilancio 2018). Ne consegue che per le delibere di distribuzione che avranno luogo dal 1° gennaio 2023 troverà applicazione la nuova disciplina che prevede la tassazione di tutti i dividendi distribuiti ai soci "qualificati" con il metodo della ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta, nella misura del 26%.

Esempio1 Si tenga conto che l'Alfa S.r.l. presenta la seguente situazione fiscale connessa con il patrimonio netto al 31/12/2017:

Alfa S.r.l.

Patrimonio netto fiscale

Utile 2017	Riserva legale	Riserva straordinaria	Riserva sovrapprezzo	Totale patrimonio netto
1.000,00	200,00	2.500,00	1.500,00	5.200,00

Scomposizione delle riserve di utili **3.500,00** (totali, considerando le riserve distribuibili)

2017	2016	[...]	2007	Totale
58,14%	49,72%		40,00%	
1.000,00	500,00		2.000,00	3.500,00

La società distribuisce dividendi per euro 2.800 solo a soci titolari di partecipazioni qualificate, tenendo conto della convenienza fiscale in capo a questi ultimi.

Caso 1. Distribuzione deliberata nel periodo 2018 – 2022:

- 1° prelievo: 2.000 (utili 2007, tassati per il 40%)
- 2° prelievo: 500 (utili 2010, tassati per il 49,72%)
- 3° prelievo: 300 (utili 2017, tassati per il 58,14%)

Caso 2. Distribuzione deliberata dal 2023 in poi:

L'importo di 2.800, distribuito in seguito ad una delibera successiva al 31/12/2022, comporta la tassazione del 26% a titolo d'imposta (imposta = 728).

IL REGIME DELLA TRASPARENZA

Nessuna novità per le società di capitali che operano nell'ambito del regime della trasparenza (art. 116, tuir). Nel caso di specie la tassazione dei dividendi in capo ai soci persone fisiche si realizza per effetto della mera imputazione del reddito, indipendentemente dalla effettiva distribuzione, alla stessa stregua delle società di persone. Il regime è utilizzabile previa opzione alle seguenti condizioni:

APPLICABILITA' DELLA TRASPARENZA EX ART. 116 TUIR		
Ambito soggettivo	S.r.l.	Art. 116, co. 1 tuir
Condizioni	Il volume dei ricavi non deve superare le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, ovvero: € 5.164.569;	
	La compagine sociale deve essere composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa.	

L'opzione per il regime della trasparenza è triennale, come prevede l'art. 115, co. 4, tuir. Per effetto dell'art. 7-quater, D.L. 193/2016, il regime della trasparenza (alla stessa stregua del regime del consolidato nazionale e mondiale e tonnage tax) al termine del periodo di validità si rinnova tacitamente, salvo "revoca", a partire dal 2017.

IL REGIME IRI PER LE S.R.L. A RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA

L'IRI è un regime fiscale teso ad agevolare l'autofinanziamento delle imprese, attraverso la tassazione paritaria del reddito d'impresa indipendentemente dalla forma giuridica prescelta (nella misura fissata ai fini IRES, attualmente pari al 24%). L'obiettivo viene raggiunto attraverso l'applicazione dell'imposta proporzionale (IRI: 24%), per la parte di utile accantonata e non distribuita.

L'IRI trova applicazione anche nell'ambito delle s.r.l. che presentano i requisiti previsti per le S.r.l. a ristretta base partecipativa (art. 116, co. 2-bis, tuir).

L'estensione dell'IRI alle società di capitali è dovuta alla necessità di evitare disparità di trattamento tra soggetti che si trovano in una situazione fattuale analoga (Audizione del direttore dell'Agenzia delle Entrate, 7 novembre 2016, esame A.C., 4127-bis).



ATTENZIONE: E' noto che il regime IRI, introdotto dalla legge di bilancio 2017, inizialmente applicabile già per il 2017, è stato prorogato al 2018 dalla Legge di Bilancio 2018, legge n. 205/2017, art. 1 co.1063.

Ne consegue quanto segue:

S.r.l. trasparente	Tassa tutto il reddito in capo ai soci, per imputazione, a prescindere dalle distribuzioni effettive
S.r.l. – IRI	Il reddito prodotto si divide in due parti: - il reddito accantonato viene tassato in base all'aliquota IRES vigente (24%); - il reddito distribuito viene tassato in maniera progressiva in base alle caratteristiche personali del socio, sul reddito complessivo ai fini Irpef

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Si riepilogano di seguito gli aspetti essenziali del regime:

Relazioni tra utili 2018 (IRI) e utili anteriori	In caso di distribuzioni di utili all'interno del periodo IRI, in caso di compresenza di utili IRES e utili IRI, trova applicazione una sorta di FI.FO. per effetto del quale si presumono distribuiti previamente gli utili IRES con la conseguente tassazione di questi secondo le regole previste per il cd. regime ordinario. Nel caso di distribuzioni di utili IRI successive all'uscita dal regime agevolato è concesso ai soci un credito d'imposta (art. 55-bis c. 6-bis Tuir introdotto dall'art. 58 DL 50/2017)
---	--

Si riporta una tabella tratta dalle slide contenute nel materiale relativo alla elearning del 31/08/2017 (occorre di fatto scarrocciare le annualità di un anno).

Esempio1 Si riporta di seguito la sequenza dei risultati fiscali, dei prelevamenti reali e degli altri dati connessi con il periodo IRI, ipotizzato dal 2017 al 2020 (si ricordi della proroga al 2018).

Anno	Reddito fiscale (Perdita fiscale)	(Prelevamenti) Redditi IRPEF	Differenza IRI	Perdita IRI (da prelievi)	Utilizzi Perdite IRI	Imponibile IRI	Plafond IRI
2017	100,00	40,00	60,00	-	-	60,00	60,00
2018	100,00	60,00	40,00	-	-	40,00	100,00
2019	20,00	50,00	-	30,00	-	-	70,00
2020	170,00	40,00	130,00	-	30,00	100,00	200,00
Totali	390,00	190,00		30,00	30,00	200,00	

Nei primi due anni la società produce redditi fiscali e preleva una parte di questi con la conseguenza che al termine del 2018 la stessa risulta aver prodotto un risultato reddituale aggregato (2017-2018) pari a 200, così di seguito tassato:

- 100 tassato in capo ai soci, ai fini IRPEF, in quanto prelevato da questi
- 100 tassato in capo alla società ai fini IRI, in quanto destinato temporaneamente all'autofinanziamento.

Nel 2019 produce redditi per 20, prelevando 50, generando così una perdita di periodo di 30 che riduce immediatamente il plafond IRI. In attesa di utilizzare la perdita in diminuzione dei redditi futuri, la società, con riferimento al 2019, ha tassato un reddito aggregato di 150 ai fini IRPEF e di 100 ai fini IRI (totale: 250, su un reddito aggregato prodotto pari a 220).

La situazione si ripiana nel **2020**, per effetto dell'utilizzo della perdita in riduzione del reddito IRI prodotto nello stesso anno (vedi la tabella riepilogativa di seguito riportata che tiene conto dei dati aggregati per il periodo 2017 - 2020).

Altre informazioni		
Perdite IRI da utilizzare	-	Perdite da utilizzare
Reddito totale:	390,00	
Tassato Irpef	190,00	
Tassato IRI	200,00	
Plafond IRI	200,00	
		390,00 Redditi tassati

Il plafond IRI finale, in caso di *exit* dal regime IRI, costituisce la dote di utili da distribuire che beneficia del credito d'imposta stabilito dall'art. 55-bis, co. 6-bis, tuir.

A prescindere dalla convenienza del nuovo regime, per le S.r.l. occorre considerare il meccanismo delle opzioni.

L'art. 116, co. 2-bis, tuir rinvia all'art. 55-bis del tuir, che disciplina quanto segue:

"l'opzione ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione."



CASISTICA		
REGIME DI PROVENIENZA: ORDINARIO	Nessuna criticità particolare	
REGIME DI PROVENIENZA: PICCOLA TRASPARENZA	Interpello n. 954- 1348/2017	Secondo l'agenzia delle entrate occorre tener conto dell'art. 1, co. 1, ult. periodo del DPR 442/1997, relativo alla disciplina generale delle opzioni, che recita: <i>"E' comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"</i> . Secondo l'agenzia, prendendo atto che l'IRI rappresenta un nuovo sistema impositivo alternativo alla trasparenza, deve essere consentito ai potenziali destinatari di applicare fin dall'inizio il regime medesimo, anche se non è ancora decorso il periodo di permanenza obbligatoria nel regime della trasparenza. Pertanto la prima opzione IRI dovrà essere esercitata nel modello di dichiarazione dei redditi da presentare nel 2019 per il 2018.

TASSAZIONE DEGLI UTILI REALIZZATI DALLE SOCIETÀ DI PERSONE

Si è già detto in precedenza che l'art. 89, co. 1, del tuir, rinvia la disciplina della tassazione dei dividendi derivanti dalla partecipazione in società di persone all'art. 5 del tuir che disciplina il regime della trasparenza fiscale.

Per effetto della trasparenza l'obbligazione tributaria si suddivide in due parti con la conseguenza che alla società spetta il compito di determinare il reddito d'impresa e i soci, per effetto dell'imputazione di tale reddito, autoliquidano e versano allo Stato l'imposta personale, a prescindere dalla effettiva distribuzione dei dividendi.



ATTENZIONE: non sussistendo una vera e propria disciplina dei dividendi nel caso delle società di persone l'attenzione si sposta sui regimi di determinazione del reddito che poi cristallizzano la determinazione del *quantum* del reddito fiscale, che costituisce meccanicamente il "dividendo fiscale" che i soci devono dichiarare allo Stato, sotto forma di redditi di partecipazione.

Un primo aspetto rilevante in merito alla tassazione delle società di persone deriva dai chiarimenti provenienti da **Telefisco 2018**:



NEWS: I funzionari dell'Agenzia delle Entrate affermano che il principio di derivazione rafforzata non si applica nella determinazione della base imponibile delle società di persone (indipendentemente dai limiti dimensionali e dal tipo di contabilità tenuta, ordinaria o semplificata).

In capo alle società di persone si evidenziano i seguenti regimi fiscali che incidono direttamente sulla tassazione degli utili in capo ai soci:

PERIODO	REGIMI
2017	Regime ordinario
	Regime semplificato
2018	I medesimi regimi sopra indicati
	IRI

IL REGIME SEMPLIFICATO

Il regime semplificato è entrato in vigore nel 2017 e, com'è noto, è caratterizzato da un sistema misto di cassa-competenza ai fini della determinazione del reddito.



ATTENZIONE: è doveroso un richiamo alla sentenza della cassazione, V sez. pen., n. 28923/2012, nella quale viene affermato il principio della separatezza tra le disposizioni civilistiche e quelle fiscali, con la conseguenza che la tenuta della contabilità semplificata non esonera le imprese dall'obbligo della tenuta delle scritture contabili previsto dall'art. 2214 c.c., ai fini sia civilistici che penali (nel caso di specie la cassazione ricollega all'inadempimento di tale obbligo gli elementi integrativi del reato di bancarotta).

Si sintetizzano in breve gli elementi reddituali rilevanti per cassa e quelli rilevanti per competenza.

Riferimento	Novità	Commenti	
Art. 66, comma 1, tuir	Introduzione del criterio di cassa per alcuni componenti	"il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando – analogamente a quanto già previsto per le attività professionali – esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati" (CM 11/2017)	
Art. 66, tuir	Alcuni componenti di reddito mantengono il criterio di competenza	<p>Elementi positivi: Autoconsumo (art. 57); Plusvalenze (art. 86); Sopravvenienze attive (art. 88) (*); Proventi immobiliari (art. 90);</p>	<p>Elementi negativi: TFR/TFM e altre indennità previdenziali (art. 66); Spese per prestazioni di lavoro (art. 95); Oneri fiscali e contributivi (art. 99 c. 1 e 3); Oneri di utilità sociale (art. 100); Sopravvenienze passive (art. 101)(*); Perdite su crediti (art. 101); Perdite di beni strumentali (art. 101); Ammortamenti (artt. 102 e 103); Maxicanone leasing (art. 102); Accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105); Oneri pluriennali (art. 108) (**); Interessi di mora (art. 109); Contratti di associazione in partecipazione nel caso dell'apporto di opere e servizi (art. 109);</p>
(*) I componenti di reddito indicati sono tassabili/deducibili per cassa se si riferiscono a componenti di reddito rilevanti secondo il criterio di cassa			
(**) Gli oneri pluriennali disciplinati dall'art. 108 assumono rilevanza patrimoniale o reddituale in base alle regole fissate dall'OIC 24 (Immobilizzazioni Immateriali).			
Manutenzioni e spese di rappresentanza: cambiano criterio di rilevanza fiscale, passando dal criterio di competenza (2016) al criterio di cassa (2017). Restano in vigore le disposizioni che fissano il plafond di deducibilità			

Il nuovo regime evidenzia talune criticità delle quali rileviamo le più evidenti

REGIME SEMPLIFICATO: CRITICITA'

Eliminazione delle rimanenze e indeducibilità delle perdite	Nel periodo d'imposta in cui si verifica il passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria le rimanenze finali del periodo precedente costituiscono costi nell'esercizio di applicazione del regime di cassa. Non essendo rilevate le rimanenze finali al 31/12 il procedimento può generare perdite fiscalmente indeducibili (le perdite "semplificate" sono compensabili orizzontalmente nel medesimo periodo d'imposta in cui sono rilevate).
Obbligo/necessità di rilevazione del magazzino nel periodo di applicazione del regime di cassa	Non risulta abrogato esplicitamente l'obbligo previsto dall'art. 9, co. 1, lett. b), D.L. 69/1989 di seguito indicato: <i>"entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, le annotazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito nonche' il valore delle rimanenze, indicando distintamente per queste ultime le quantità e i valori per singole categorie di beni, in giacenza alla fine dell'esercizio, previste dagli articoli 59 e 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con l'indicazione dei criteri seguiti per la valutazione; la distinta indicazione delle quantità e dei valori, nonche' dei criteri di valutazione, può essere effettuata, entro il medesimo termine, in apposito prospetto di dettaglio."</i>
Attenzione nei passaggi competenza – cassa	Occorre applicare il principio generale della tassazione del regime di provenienza (casi particolari: acconti, locazioni con canone anticipato)
Complessità del passaggio cassa - competenza	Predisposizione del prospetto previsto dal dpr 689/1974 Con riguardo al magazzino: <ul style="list-style-type: none"> - gli acquisti già pagati concorrono alla formazione del reddito nel periodo di provenienza (cassa); - gli acquisti non ancora pagati assumono rilevanza fiscale come rimanenze iniziali nel periodo di competenza; - se il costo delle rimanenze è solo parzialmente sostenuto numericamente nel corso dell'ultimo periodo di permanenza nel regime di cassa occorre calcolare il costo fiscalmente riconosciuto delle rimanenze con la formula (CM 11/E/2017): <u>Costo medio unitario x quantità non pagate</u>, dovendo poi monitorare gli scarichi fiscalmente rilevanti da quelli non rilevanti nel periodo di competenza, in assenza di criteri forfetari e in attesa di specifici chiarimenti in merito da parte dell'agenzia delle entrate.
Situazioni particolari	Le sopravvenienze attive e passive sono fiscalmente rilevanti in base al criterio utilizzato per il componente reddituale stornato Le manutenzioni ordinarie sono deducibili per cassa. Resta applicabile il limite del plafond del 5 per cento (art. 102 del tuir). Allo stesso modo restano valide le vecchie regole per la deduzione delle rate di manutenzione ereditate dagli anni precedenti (CM 11/E/2017; Telefisco 2018). Regime fiscale delle perdite su crediti: <ul style="list-style-type: none"> - dovrebbero essere indeducibili durante il periodo di applicazione del regime di cassa; - sono rilevanti durante il periodo di applicazione del regime di cassa nel caso dell'utilizzo della procedura disciplinata dall'art. 18, co. 5, tuir - - dovrebbe comunque essere rilevante la perdita se riferita a ricavi contabilizzati durante un periodo di applicazione del criterio della competenza

Criticità relative al regime delle opzioni

Il regime semplificato, nel caso delle società di persone, costituisce il regime contabile naturale. L'opzione per la contabilità ordinaria (e pertanto la determinazione del reddito secondo il criterio di competenza) è vincolante per un triennio. Decorso il triennio di permanenza l'opzione dovrebbe restare valida per ciascun anno successivo (art. 18, co. 6, DPR 600/1973; C.M. 208/1998).


ATTENZIONE> nel corso del Videoforum Italia Oggi i funzionari dell'agenzia delle entrate hanno precisato che il vincolo triennale sussiste anche nel passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata. Si attende in merito un chiarimento ufficiale da parte dell'amministrazione finanziaria.

IL REGIME IRI PER LE SOCIETÀ DI PERSONE

Il regime IRI rappresenta una sorta di via di mezzo tra la tecnica della tassazione in base agli utili distribuiti e la tassazione degli utili per trasparenza.

Si è già detto che il regime prevede la seguente tassazione del reddito prodotto dalla società:


- la parte accantonata, o risparmiata, viene tassata nella misura del 24%;
- la parte distribuita ai soci segue la normale regola di tassazione (nel caso di specie trova applicazione la trasparenza ai sensi dell'art. 5 del tuir).

 **ATTENZIONE:** Relativamente ai soggetti irpef (società di persone e imprese individuali) l'IRI mira ad incentivare l'autofinanziamento e conseguentemente la crescita e lo sviluppo delle attività produttive posto che:


- la parte di reddito accantonata viene tassata al 24% (con il sistema della tassazione separata),
- sfuggendo all'imposizione progressiva tipica dell'IRPEF.

La convenienza del nuovo regime si muove sui seguenti punti:


- propensione all'autofinanziamento;
- situazione fiscale dei soci (entità del reddito complessivo);
- probabilità di conseguire perdite fiscali.

 **ATTENZIONE:** La disciplina fiscale delle perdite IRI esclude qualunque limitazione, sia in termini temporali che quantitativi, per il loro utilizzo futuro.

Si riporta di seguito quanto previsto dall'**art. 55-bis, co. 2, sec. periodo, tuir**:

 ***"In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi."***

Una volta terminato il periodo IRI l'art. 55-bis cit. rinvia all'**art. 8, co. 3 del tuir**, di seguito riportato, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle perdite. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

 ***"Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi."***

RIEPILOGO: TASSAZIONE DEI DIVIDENDI SOCIETARI

Si riassume quanto sopra nella tabella che segue:

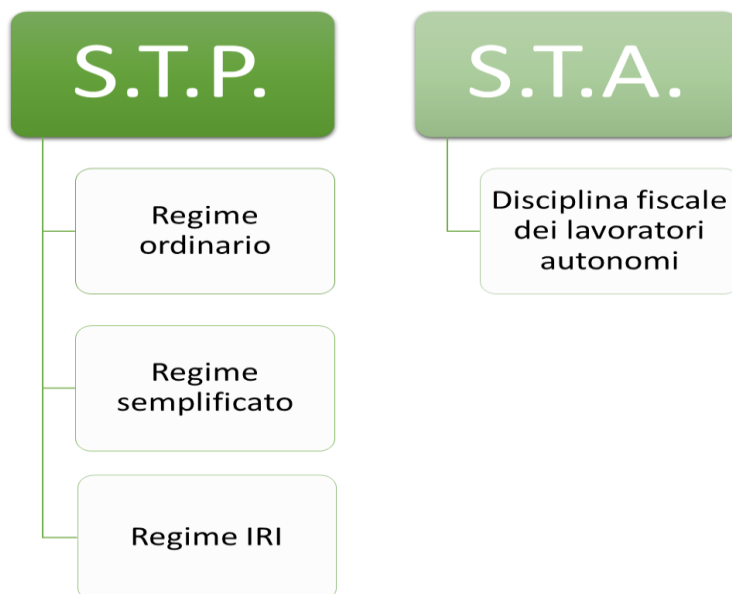
FORMA SOCIETARIA	REGIMI	Note
Società di capitali in generale (regime ordinario di tassazione)	<ul style="list-style-type: none"> Regime ordinario 	La tassazione dei dividendi segue il criterio di cassa in capo ai soci. I dividendi distribuiti nel 2018, relativi a utili targetti 2017, sono tassati in capo ai soci persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate nella misura del 58,14%. La differenza tra partecipazioni qualificate e non qualificate resta in essere fino alle distribuzioni deliberate entro il 31/12/2022, dopo di che tutti i dividendi distribuiti alle persone fisiche, al di fuori del regime d'impresa, saranno tassate nella misura del 26%. A regime si realizza così una prima tassazione ai fini IRES in capo alla società nella misura del 24% e successivamente una tassazione in capo ai soci nella misura del 26%, dando luogo ad una tassazione totale sugli utili lordi societari distribuiti alle persone fisiche pari al 43,76%, a prescindere dall'Irap (24 ai fini IRES e 19,76 ai fini IRPEF). Non vi sono variazioni normative in merito alla tassazione dei dividendi distribuiti a imprese irpef, fatta salva la variazione della quota tassabile per gli utili prodotti dal 2017 (58,14%).
	<ul style="list-style-type: none"> Regime della trasparenza ex art. 116, tuir 	Le società trasparenti sfuggono al regime della doppia imposizione. Il reddito viene tassato in capo ai soci, in base alla situazione fiscale personale di ciascuno di essi
S.r.l.	<ul style="list-style-type: none"> Regime IRI 	Sfuggono sia allo svantaggio della doppia imposizione che allo svantaggio della tassazione integrale del reddito d'impresa in capo ai soci, a prescindere dalla distribuzione degli utili. Si attendono chiarimenti in merito al trattamento delle perdite fiscali alla fuoriuscita dal regime IRI, nel caso di specie.
	<ul style="list-style-type: none"> Regime ordinario 	Tassazione del reddito in capo ai soci, ai fini IRPEF, a prescindere dalla effettiva distribuzione. Il reddito viene determinato per competenza
Società di persone	<ul style="list-style-type: none"> Regime IRI 	Può trovare convenienza nel caso in cui la società abbia una discreta propensione all'autofinanziamento e il reddito dei soci porta a oltrepassare l'aliquota del 24% applicabile ai fini iri sugli utili risparmiati.
	<ul style="list-style-type: none"> Regime semplificato 	Non muta la regola della trasparenza fiscale. Mutano le modalità di determinazione del reddito (criterio misto cassa – competenza). Occorre ponderare le complessità afferenti il passaggio da un regime all'altro.

GLI UTILI PRODOTTI E DISTRIBUITI DALLE S.T.A. E DALLE S.T.P.

In merito alle forme societarie utilizzabili dai liberi professionisti si riassume di seguito quanto segue:

FORMA SOCIETARIA	NORME DI RIFERIMENTO	Note	Regime fiscale
S.T.A.	<ul style="list-style-type: none">D.lgs. 96/2001	Manca una specifica disciplina fiscale del reddito	Il regime fiscale adottato dall'agenzia delle entrate è quello relativo ai liberi professionisti , per effetto del contenuto prettamente intellettuale della prestazione d'opera professionale, basato sul particolare sapere teorico – scientifico, rispetto al quale i supporti organizzativi vengono considerati strumentali e aventi un ruolo del tutto secondario (R.m. n. 118/E/2003)
S.T.P.	<ul style="list-style-type: none">L. 183/2011 (legge di stabilità 2012)		Nell'ambito delle S.T.P. opera il principio affermato dagli artt. 6, ultimo comma e 81 del tur, per effetto del quale rientrano nell'ambito dell'impresa i redditi prodotti dalle società di persone non semplici, dalle società di capitali e dagli enti commerciali. In sostanza si tiene conto della natura del soggetto (Interpello n. 954-93 del 9 maggio 2014)

Dal suddetto inquadramento dovrebbero derivare tutte le conseguenze fiscali di seguito considerate:



Ad oggi, comunica il CNDCEC che:

- È in programma uno studio al fine di individuare un regime fiscale che possa tener conto dell'effettività dell'organizzazione societaria



ATTENZIONE: per individuare la sussistenza dell'azienda, al di fuori delle interpretazioni dell'agenzia delle entrate la cassazione, muovendo dal disposto normativo contenuto nell'art. 2238 c.c., ha precisato che l'inquadramento di un'attività economica nell'ambito dell'impresa o nel diverso ambito delle attività intellettuali, deriva dalla rilevanza della struttura organizzativa rispetto all'*intuitus personae* (cass., n. 2860/2010).

Si riporta di seguito un passaggio significativo contenuto nella **sentenza della cassazione n. 2860/2010**:



"ogni qualvolta al profilo personale dell'attività svolta si affianchino un'organizzazione di mezzi e strutture, un numero di titolari e dipendenti ed un'ampiezza di locali adibiti all'attività, tali che il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrastino l'attività professionale del titolare, o quanto meno si pongano, rispetto ad essa, come entità giuridica dotata di una propria rilevanza strutturale e funzionale che, seppure non separata dall'attività del titolare, assuma una rilevanza economica."

In merito alla corretta qualificazione dell'attività d'impresa è intervenuta ancora la **Cassazione**, mediante la **sentenza n. 20580 del 30 settembre 2014** che, al fine di definire la sussistenza o meno di una attività d'impresa commerciale nel caso di un medico che si occupa di una scuderia di cavalli, ha precisato che **la riconducibilità di un'attività nell'ambito delle imprese costituisce una questione di merito, la cui valutazione spetta al giudice.**