



Divisione Contribuenti

Roma, 6 giugno 2019

OGGETTO: Applicazione del regime transitorio alle delibere di utili adottate entro il 31 dicembre 2017 – Art. 1, comma 1006, legge 27 dicembre 2017, n. 205

QUESITO

La società espone di aver deliberato nel 2016 la distribuzione dell'utile prodotto nell'anno 2010 e che l'erogazione ai soci è prevista entro il 2018.

L'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale degli utili derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate e percepiti da persone fisiche non imprenditori, alla luce delle modifiche apportate all'art. 27, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dalla legge 27 dicembre 2017 n. 205 (legge di bilancio 2018).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di dover applicare le regole di tassazione vigenti prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2018, in quanto gli utili, ancorché corrisposti nel 2018, sono stati prodotti e deliberati anteriormente al medesimo anno.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 999 a 1006, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi di natura finanziaria conseguiti da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio

d'impresa, derivanti dal possesso e dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

In particolare, ai redditi di capitale derivanti da tali partecipazioni è stata estesa la medesima aliquota (nella misura del 26 per cento), nonché la modalità di tassazione prevista per le partecipazioni non qualificate mediante l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta o dell'imposta sostitutiva. La legge di bilancio 2018 ha, infatti, modificato talune disposizioni dell'articolo 47 del TUIR, che individua le modalità di tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti ad IRES e dei proventi assimilati, e dell'articolo 27 del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di ritenute sui dividendi.

Ai sensi del comma 1005 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, le nuove disposizioni si applicano ai redditi di capitale percepiti dal 1° gennaio 2018. Tale disposizione detta la regola generale di decorrenza del nuovo regime di tassazione che, relativamente agli utili derivanti da partecipazioni qualificate, si applica in base al principio di cassa sui dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018.

Il legislatore, tuttavia, con il successivo comma 1006, ha introdotto una deroga a tale principio generale prevedendo un regime transitorio al fine di non penalizzare i soci che detengono partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017.

In applicazione di tale disposizione, *“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, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017”*.

Al riguardo, si precisa che per gli utili deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 e maturati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente.

In tal senso, si è espressa, infatti, la relazione illustrativa alle modifiche normative in commento che ha precisato che tali utili conservano il previgente regime impositivo e *“concorrono parzialmente, a seconda del periodo in cui si sono prodotti, alla formazione del reddito imponibile del contribuente”*.

In proposito, si rammenta che in base al regime previgente di cui all'articolo 47, comma 1, del TUIR, gli utili derivanti da partecipazioni qualificate, non percepiti nell'esercizio di impresa commerciale, concorrono alla formazione del reddito complessivo del socio, persona fisica, da assoggettare ad IRPEF in misura parziale; detta misura varia (in forza di appositi decreti ministeriali) in relazione all'aliquota IRES vigente nel periodo di maturazione dell'utile.

La misura del 40 per cento, prevista dall'abrogato primo periodo del comma 1 del citato articolo 47, ed applicabile agli utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, è stata elevata al 49,72 per cento con riferimento agli utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per effetto dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 2 aprile 2008. Successivamente, la misura del 49,72 è stata elevata a 58,14 ad opera del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 maggio 2017, con riferimento ai dividendi formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Inoltre, tali decreti prevedono, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, una presunzione in forza della quale gli utili distribuiti si presumono prioritariamente formati con utili prodotti dalla società fino al 31 dicembre 2007, poi con quelli formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 e poi, con gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Ciò premesso, ancorché la norma faccia riferimento alle distribuzioni di utili deliberate *“dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022”*, si ritiene, sulla base di una interpretazione logico-sistematica della disposizione in commento, che il regime transitorio trovi applicazione per gli utili distribuiti anche sulla base di delibere adottate fino al 31 dicembre 2017.

Considerata la volontà del legislatore di salvaguardare (per un periodo di tempo limitato) il regime fiscale degli utili formati in periodi d'imposta precedenti rispetto all'introduzione del nuovo regime fiscale, si ritiene, pertanto, che anche alle distribuzioni di utili deliberate entro il 31 dicembre 2017 risulti applicabile il regime fiscale previgente che, come detto, differenzia la misura imponibile in ragione del periodo di formazione degli utili.

Al fine di consentire la corretta applicazione del regime transitorio di cui al citato comma 1006, occorre, in particolare, che la società emittente tenga separata evidenza delle riserve di utili prodotti:

- fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- nel periodo compreso dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;
- nel periodo compreso dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017;
- successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

A tal fine, la società ne darà separata evidenza nel "*Prospetto del capitale e delle riserve*" del quadro RS del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali, ai sensi di quanto previsto nei citati decreti ministeriali.

Di conseguenza, nella certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati deliberati fino al 31 dicembre 2022, deve essere data separata indicazione degli utili distribuiti in relazione a ciascun periodo di maturazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente