

WEBINAR

SOCIETÀ SEMPLICE O HOLDING DI PARTECIPAZIONE?

La tassazione delle diverse tipologie di reddito prodotto dalle società semplici e le imposte gravanti sui soci con possibile ruolo della fiduciaria come sostituto d'imposta.

Marco Piazza

25 febbraio 2021

Sommario

- ❑ Tassazione dei dividendi percepiti dalla società semplice
- ❑ Tassazione degli altri redditi di natura finanziaria della società semplice
- ❑ Redditi e plusvalenze immobiliari
- ❑ Distribuzione degli utili ai soci della società semplice
- ❑ Cessione delle quote della società semplice

Tassazione dei dividendi percepiti dalla società semplice

Inquadramento generale

IL REGIME DELLA TRASPARENZA PURA

I dividendi corrisposti alle società semplici a partire dal 1° gennaio 2020 si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale. Quindi sono tassati direttamente in capo ai suoi soci, con il proprio regime fiscale come se la società semplice non esistesse (articolo 32-quater del DL. 124 del 2019 come modificato dall'articolo 28 del DL. 23 del 2020).

Ciò significa che «a regime» (v. pag. 7, per il regime transitorio), se il socio della società semplice è:

- una **persona fisica residente non imprenditore**, la quota di dividendo a lui imputabile subisce la ritenuta d'imposta o l'imposta sostitutiva del 26% a titolo definitivo e non deve essere inclusa nella dichiarazione;
- una **società in nome collettivo, un'accomandita semplice o un imprenditore individuale**, la quota di dividendo ad essa imputabile concorre al suo reddito imponibile imputato per trasparenza nella misura del 58,14%;
- una **società di capitale o un ente commerciale** la quota di dividendo ad essi imputabile concorre alla formazione del suo reddito imponibile Ires nella misura del 5%;
- un **ente non commerciale** la quota di dividendo ad esso imputabile concorre al suo reddito imponibile Ires nella misura del 100%.
- un **soggetto non residente**, quota di dividendo ad esso imputabile sconta la ritenuta d'imposta o l'imposta sostitutiva del 26% (ridotta all'1,20% se si tratta di una società UE o SEE soggetta ad imposta nel proprio paese di residenza) salva l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

NB: Se il dividendo proviene da una società **a fiscalità privilegiata** concorre alla formazione del reddito dei soci residenti della società semplice nella misura del 100%, salvo l'applicabilità delle esimenti di cui all'articolo 47-bis del Testo unico.

Questo regime di trasparenza (cosiddetta "**trasparenza pura**" o "*look-through*"), opera solo per gli utili delle azioni e strumenti finanziari simili, italiani ed esteri e non anche per gli altri redditi della società semplice che, se non assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo della società semplice che viene imputato pro quota ai soci esistenti alla chiusura del periodo d'imposta (trasparenza "opaca").

Inquadramento generale

IL REGIME DELLA TRASPARENZA PURA

Scelta dell'Agenzia su chi deve svolgere il ruolo di sostituto d'imposta

Sia dalle istruzioni al modello CUPE sia da quelle al modello 770/SK si può desumere che la società semplice non è considerata sostituto d'imposta per i dividendi percepiti in regime di trasparenza pura.

Sostituti d'imposta sono solo gli intermediari o, in mancanza, l'emittente i quali:

- operano la ritenuta d'imposta nei confronti dei soci persone fisiche residenti non imprenditori o di quelli esenti da Ires o dei non residenti;
- rilasciano il CUPE direttamente al socio della società semplice, se non viene operata la ritenuta d'imposta.
- compilano i quadri SI ed SK del MODELLO 770

Infatti, sia nelle istruzioni al CUPE, sia nelle istruzioni al modello 770 SK viene affermato che «A decorrere dal 1° gennaio 2020, i dividendi corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale ai sensi dell'art. 32-quater del D.L. n. 124 del 2019, come modificato dall'art. 28 del D.L. n. 23 del 2020. Sulla base delle informazioni ricevute dalla società semplice, **l'emittente** o **l'intermediario** che svolgono l'attività di sostituto di imposta dovranno compilare la certificazione (e il quadro SK del modello 770) **indicando i dati dei soci delle società semplici**, che percepiscono dividendi sui quali non è stata applicata la ritenuta o l'imposta sostitutiva».

Non pare quindi che, per l'Agenzia delle Entrate, ritenga che la società semplice rientri, a questi fini, fra i sostituti d'imposta «che intervengono nella riscossione degli utili» di cui all'articolo 27, comma 4 del Dpr. 600/73.

Il meccanismo richiede complessi scambi informativi fra **socio, società semplice e intermediari/emittenti**, meccanismo che può coinvolgere la fiduciaria ove amministri il patrimonio della società semplice o le quote del socio o entrambe

Inquadramento generale

IL REGIME DELLA TRASPARENZA PURA

Incertezze per i dividendi di fonte estera (1): se non interviene un intermediario residente, la società semplice è sostituto d'imposta?

I dividendi di fonte estera possono essere percepiti dalla società semplice:

- ✓ per il tramite di un intermediario residente
- ✓ direttamente all'estero, senza l'intervento di un intermediario residente.

- 1) Dividendi percepiti per il tramite di un intermediario residente. L'intermediario opera la ritenuta d'ingresso, d'acconto o d'imposta (SUL NETTO FRONTIERA) sulla parte di utile imputabile a persone fisiche residenti non imprenditori ed effettua la segnalazione nominativa nel modello 770K nei casi in cui non opera la ritenuta d'imposta. Questa procedura è prevista:
 - a) Se le azioni o quote estere sono in deposito o amministrazione presso l'intermediario
 - b) Se le azioni o quote estere NON sono in deposito o amministrazione presso l'intermediario, ma l'intermediario ha ricevuto «specifico incarico a cura del contribuente». Per l'intervento dell'intermediario è sufficiente, quindi, che il contribuente (nel caso per il tramite della società semplice) le conferisca l'incarico di operare la ritenuta in sede di percezione del dividendo (circolare 19/E del 2014, par. 9)
- 2) Dividendi NON percepiti per il tramite di un intermediario residente. Stando alle istruzioni al modello 770 e al CUPE, verrebbe a mancare un soggetto che svolga il ruolo di sostituto d'imposta, dato che le istruzioni circoscrivono il ruolo stesso agli intermediari e agli emittenti. Ciò significherebbe che il socio dovrebbe indicare la propria quota di dividendo nella dichiarazione dei redditi (quadro RM) applicando direttamente l'imposta sostitutiva di cui all'art. 18 del Tuir sul «lordo frontiera»; risposta 111/E del 2020). Tuttavia, nelle istruzioni al quadro RM non vi è alcun accenno al problema.

Inquadramento generale

IL REGIME DELLA TRASPARENZA PURA

Incertezze per i dividendi di fonte estera (2) : se il socio della società semplice non è residente i dividendi di fonte estera sono tassati in Italia?

- ❑ L'articolo 32-quater del Dl. 124 del 2019 dispone che i dividendi corrisposti alle società semplici a partire dal 1° gennaio 2020 si intendono percepiti si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale.
- ❑ Se questa presunzione riguardasse anche l'articolo 23 del Testo unico (territorialità dell'imposta) sottrarrebbe i dividendi di fonte estera corrisposti alle società semplici dal criterio di cui all'articolo 23, comma 1, lettera g) (secondo cui sono tassabili in Italia «i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 del Tuir imputabili ai soci associati o partecipanti non residenti»), per attrarlo al criterio di cui all'articolo 23, comma 1, lettera b) secondo cui sono tassabili in Italia i redditi di capitale corrisposti – a non residenti - dalla Stato, da soggetti residenti da stabile organizzazioni di non residenti.
- ❑ Di conseguenza:
 - 1) Se l'articolo 32-quater del Dl. 124 del 2019 si applicasse anche alle norme sulla territorialità, il meccanismo della trasparenza pura comporterebbe la non tassabilità dei dividendi di fonte estera corrisposti a società semplici per la parte imputabile ai soci NON RESIDENTI della società semplice.
 - 2) Se l'articolo 32-quater del Dl. 124 del 2019 NON si applicasse anche alle norme sulla territorialità i dividendi di fonte estera corrisposti a società semplici residenti sarebbero tassabili in Italia anche per la parte imputabile ai soci NON RESIDENTI della società semplice (in questo senso l'Assonime, circ. 28 del 2020, pag. 17, secondo la quale, inoltre la società semplice dovrebbe operare la ritenuta nei confronti del socio non residente)

Inquadramento generale

REGIME TRANSITORIO: LA TRASPARENZA OPACA

Il regime di "trasparenza pura" si applica ai dividendi percepiti dalle società semplici dal 1° gennaio 2020. Tuttavia, l'articolo 32-quater, comma 2-bis del Dl. 124 del 2019, modificato dall'articolo 28 del Dl. 23 del 2020, stabilisce che, per gli utili prodotti dalla società che ha distribuito i dividendi alla società semplice fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (quindi anche 2018) la cui distribuzione sia deliberata entro il 31 dicembre 2022, si applica il regime fiscale previgente alle modifiche apportate dalla legge 205 del 2017.

Questi dividendi quindi concorreranno a formare il reddito della società semplice - da imputare per trasparenza ("opaca") ai propri soci esistenti alla data di chiusura del periodo d'imposta - in diversa misura a seconda del periodo di formazione del reddito in capo alla società distributrice (Dm . 26 maggio 2017). In particolare:

- 40% per i dividendi formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- 49,72% per i dividendi formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;
- 58,14% per i dividendi formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016;
- 100% per i dividendi proventi da Paesi a fiscalità privilegiata, salvo esimenti.

Inquadramento generale

REGIME TRANSITORIO: TRASPARENZA OPACA e Dividendi di fonte estera

L'opportunità di utilizzare il regime transitorio è particolarmente evidente nel caso dei dividendi di fonte estera perché per i dividendi formati con utili prodotti fino al 31 dicembre 2019 e deliberati dopo il 31 dicembre 2022 i soci persone fisiche non imprese residenti in Italia non potranno più beneficiare del tax credit per le imposte pagate nello Stato estero dalla società semplice.

Socio della società semplice PF residente in Italia non impresa Regime ordinario con CDI (RIT. 15%)	Distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate (*) (**)						
	REGIME TRANSITORIO			REGIME ORDINARIO			
Utili prodotti nell'esercizio in corso	fino al 31/12/2007	successivo al 31/12/2007 e fino al 31/12/2016	successivo al 31/12/2016 e fino al 31/12/2019	fino al 31/12/2019	successivo al 31/12/2019	fino al 31/12/2019	successivo al 31/12/2019
Delibera di distribuzione	fino al 31/12/2022	fino al 31/12/2022	fino al 31/12/2022	dopo il 31/12/2022	sempre	dopo il 31/12/2022	sempre
Intermediario ITA nella riscossione	se interviene nella riscossione applica una ritenuta a titolo d'acconto che non incide sull'imposizione finale			SI		NO	
dividendo lordo	1.000.000	1.000.000	1.000.000		1.000.000		1.000.000
imposte dividendo all'estero (con CDI)	15,00% 150.000	15,00% 150.000	15,00% 150.000	15,00%	150.000	15,00%	150.000
dividendo imponibile ITA	40,00% 400.000	49,72% 497.200	58,14% 581.400		850.000	100,00%	1.000.000
IRPEF lorda ITA	43,00% 172.000	43,00% 213.796	43,00% 250.002	26,00%	221.000	26,00%	260.000
Tax credit	40,00% -60.000	49,72% -74.580	58,14% -87.210		0		0
IRPEF NETTA ITA	112.000	139.216	162.792		221.000		260.000
Imposte dividendo ESTERO+ITA	-262.000	-289.216	-312.792		-371.000		-410.000
% imposte complessive	-26,20%	-28,92%	-31,28%		-37,10%		-41,00%

(*) Partecipazioni qualificate

Sono le partecipazioni, i diritti o titoli che rappresentino una percentuale di diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5% o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o altre partecipazioni

(**) con riferimento alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni NON qualificate è sempre applicabile il REGIME ORDINARIO a prescindere dall'anno di formazione dell'utile e della delibera

DIVIDENDI ITALIANI

Soci persone fisiche residenti non imprenditori

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	Ritenuta o imposta sostitutiva del 26% per qualificate e non qualificate in capo alla PF (nuovo art. 32-quater)
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		Ritenuta o imposta sostitutiva del 26% per qualificate e non qualificate in capo alla PF (nuovo art. 32-quater)	

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ITALIANI

Soci Società di capitali ed enti commerciali residenti

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	5% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		5% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ITALIANI

Soci SNS SAS impresa individuale

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		58,14% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ITALIANI

Soci Enti non commerciali residenti

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	100% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		100% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ITALIANI

Soci Soggetti non residenti

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	ritenuta o imposta sostitutiva del 26% o nella minor misura prevista dalle convenzioni; 1,2% se il socio della SS è una società di capitale o ente commerciale UE o SEE soggetto ad imposta sulle società
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14% nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		ritenuta o imposta sostitutiva del 26% o nella minor misura prevista dalle convenzioni; 1,2% se il socio della SS è una società di capitale o ente commerciale UE o SEE soggetto ad imposta sulle società	

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ESTERI

Soci persone fisiche residenti non imprenditori

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	nuovo regime 32-quater (ritenuta o imposta sostitutiva 26% sul «netto frontiera»)*
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		nuovo regime 32-quater (ritenuta o imposta sostitutiva 26% sul «netto frontiera»)*	

* Concorso alla formazione del reddito complessivo imponibile del 100% se i dividendi provengono da paesi a fiscalità privilegiata, salvo esimenti

Per le note v. slide n. 13

DIVIDENDI ESTERI

Soci Società di capitali ed enti commerciali residenti

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	5%* nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		5%* nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

* Concorso alla formazione del reddito complessivo imponibile del 100% se i dividendi provengono da paesi a fiscalità privilegiata, salvo esimenti

DIVIDENDI ESTERI

Soci SNC SAS impresa individuale

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.2022
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14%* nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		58,14%* nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

* Concorso alla formazione del reddito complessivo imponibile del 100% se i dividendi provengono da paesi a fiscalità privilegiata, salvo esimenti

DIVIDENDI ESTERI

Soci Enti non commerciali residenti

Periodo di formazione dell'utile	Data di pagamento/distribuzione		
	Fino al 31.12.2019 (a)	dal 1.1.2020 al 31.12.2022 (b)	dopo il 31.12.22
fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	40%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	40%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	100% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	49,72%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	49,72%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2019	58,14%* nel reddito della SS per le qualificate e non qualificate	58,14%* nel reddito della SS per qualificate e non qualificate	
dopo l'esercizio in corso al 31.12.2019		100% nel reddito del socio per le qualificate e non qualificate	

Per le note v. slide n. 13

* Concorso alla formazione del reddito complessivo imponibile del 100% se i dividendi provengono da paesi a fiscalità privilegiata, salvo esimenti

Note

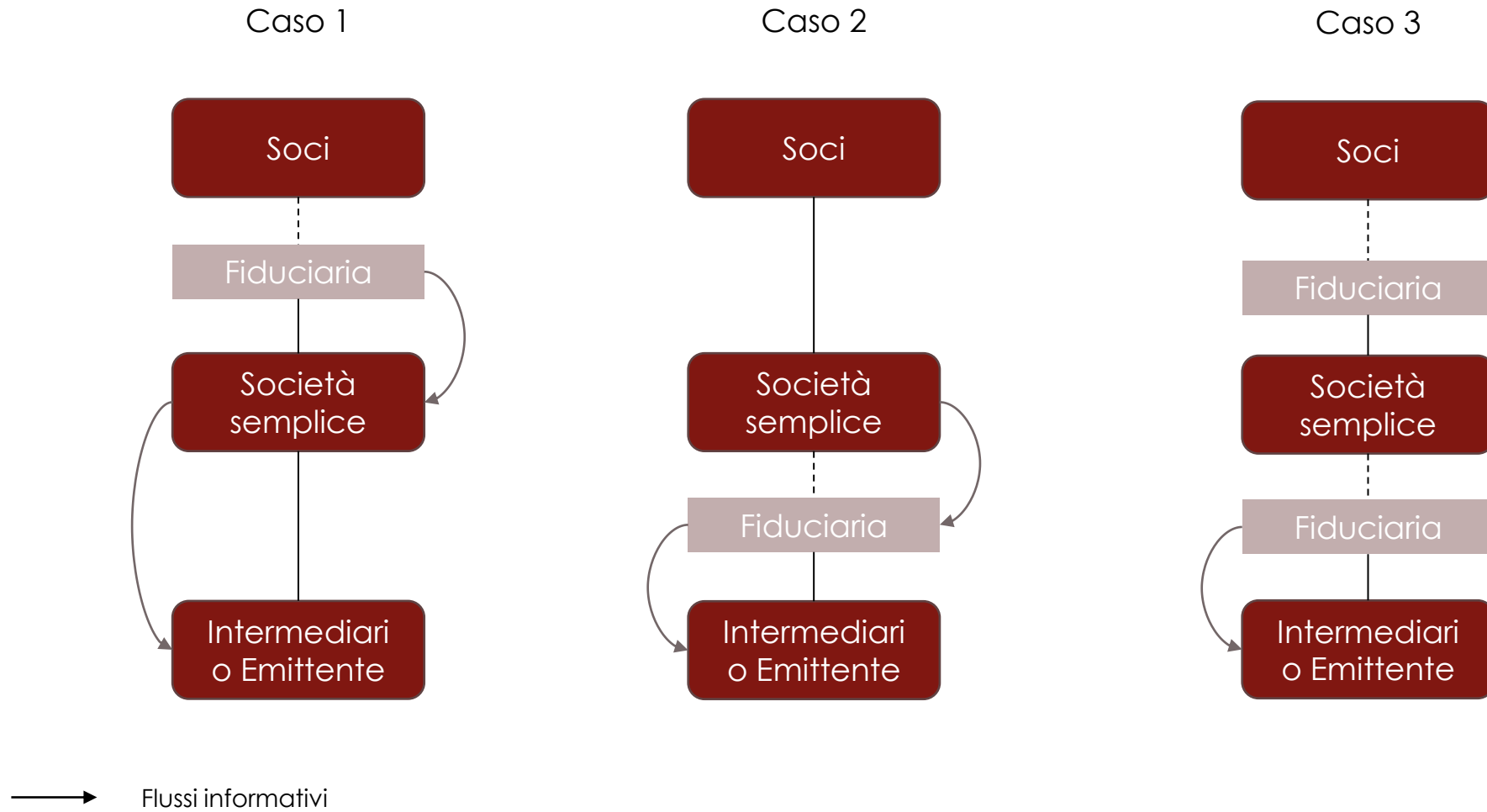
(a) Per i dividendi pagati fino al 31.12.2017, poiché non si applicava la ritenuta di cui all'art. 27 del Dpr. 600/73, si applicava l'art. 47, co. 1, TUIR alla società semplice; il dividendo concorrevà alla formazione del reddito della società semplice in misura ridotta a seconda del periodo di formazione dell'utile, sia per le qualificate sia per le non qualificate. Dal 1.1.2018 al 24.12.2019, si è applicato il regime di cui alla legge 205 del 2017 e il Dm 26.5.2017. Dal 25.12.2019 al 24.12.2019 è stato in vigore l'articolo 32-quater del Dl. 124 del 2019 nella versione precedente alla modifica introdotta con il dall'articolo 28 del Dl. 23 del 2020. Il nuovo comma 2-bis dell'articolo 32-quater (introdotta dall'articolo 28 del Dl. 23 del 2020, ha spostato al 1° gennaio 2020 l'entrata in vigore dell'articolo stesso, precisando che per gli utili prodotti dalla società che ha distribuito i dividendi alla società semplice fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 la cui distribuzione sia deliberata entro il 31 dicembre 2022, si applica il regime fiscale previgente alle modifiche apportate dalla legge 205 del 2017. Come si desume dalle istruzioni al modello 770, quadro SK e dalle istruzioni al quadro RL del modello 750 SP (Rigo RL1, colonna 1, codice 8), l'articolo 32-quater nella versione precedente alla modifica di cui all'articolo 28 citato deve considerarsi come mai entrato in vigore. Pertanto si applica lo stesso regime di cui al punto (a).

(b) si applica lo stesso regime di cui al punto (a) per i dividendi formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Per quelli prodotti dall'esercizio successivo si applica la «trasparenza pura»

Procedura

Adempimenti a carico degli intermediari presso cui sono depositate le azioni, dell'emittente o dell'intermediario che interviene nella riscossione dei dividendi di fonte estera

Sistema di comunicazione fra intermediari e società semplice



Sistema di comunicazione fra intermediari e società semplice

3 casi:

1. Solo amministrazione delle quote della società semplice

- ❑ La **fiduciaria** deve comunicare alla società semplice la composizione della compagine societaria della società semplice indicando:
 - cumulativamente, e in forma anonima, la quota di partecipazione spettante a tutti i soci «persone fisiche residenti che non detengono le quote della società semplice nell'esercizio d'impresa»
 - singolarmente, e nominativamente, le quote degli altri soci in relazione alle quali il soggetto obbligato deve compilare il quadro SK del modello 770 ed eventualmente rilasciare il modello CUPE.
- ❑ La **società semplice** trasmette il prospetto alla banca aderente a Monte titoli presso il quale sono depositate le azioni o alla fiduciaria che amministra le azioni per conto della società semplice e, in mancanza, all'emittente
- ❑ La società fiduciaria non deve compilare il quadro SK del modello 770, né emettere il modello CUPE.

2. Solo amministrazione del patrimonio finanziario della società semplice

- ❑ La **società semplice** deve comunicare alla fiduciaria la composizione della compagine societaria della società semplice indicando:
 - cumulativamente, e in forma anonima, la quota di partecipazione spettante a tutti i soci «persone fisiche residenti che non detengono le quote della società semplice nell'esercizio d'impresa»
 - singolarmente, e nominativamente, le quote degli altri soci in relazione alle quali il soggetto obbligato deve compilare il quadro SK del modello 770 ed eventualmente rilasciare il modello CUPE.
- ❑ La **fiduciaria**:
 - in relazione alle **azioni italiane**, deve comunicare alla banca aderente a Monte titoli presso il quale sono depositate e, in mancanza, all'emittente i dati ricevuti della società indicando, senza obbligo di compilare il quadro SK del modello 770 e di rilasciare il CUPE.
 - In relazione le **azioni estere**, deve **operare come sostituto d'imposta direttamente** (ritenuta d'acconto o d'imposta nei confronti delle persone fisiche residenti che non detengono le azioni nell'esercizio d'impresa, modello CUPE nel caso di applicazione della ritenuta a titolo d'acconto o di non applicazione della ritenuta), limitatamente alla quota di dividendo di pertinenza di soci residenti in Italia.

3. Amministrazione delle quote della società semplice e del patrimonio finanziario della società semplice

Nel caso in cui la **fiduciaria** sia contemporaneamente incaricata di:

- ✓ Amministrare le quote della società semplice per conto dei soci
- ✓ Amministrare il patrimonio finanziario della società semplice.

si ritiene possibile evitare l'intervento della società semplice nel processo di comunicazione dei dati all'intermediario presso cui sono depositate le azioni da parte della fiduciaria per conto della società semplice.

Pertanto:

□ La **fiduciaria**:

- in relazione alle **azioni italiane**, comunica alla banca aderente a Monte titoli presso il quale sono depositate e, in mancanza, all'emittente i dati relativi ai soci della società semplice (**Modello 4: Comunicazione dalla fiduciaria all'intermediario o all'emittente**), e non ha obbligo di compilare il quadro SK del modello 770 e di rilasciare il CUPE. Tale adempimento è a carico della banca depositaria o dell'emittente.
- in relazione alle **azioni estere**:
 - **se le azioni non sono depositate presso una banca italiana**, deve **operare come sostituto d'imposta direttamente** (ritenuta d'acconto o d'imposta nei confronti delle persone fisiche residenti che non detengono le azioni nell'esercizio d'impresa, modello CUPE nel caso di applicazione della ritenuta a titolo d'acconto o di non applicazione della ritenuta) , limitatamente alla quota di dividendo di pertinenza di soci residenti in Italia.
 - se le azioni sono depositate presso una banca italiana comunica alla banca i dati relativi ai soci della società semplice (**Modello 4: Comunicazione dalla fiduciaria all'intermediario o all'emittente**), e non ha obbligo di compilare il quadro SK del modello 770 e di rilasciare il CUPE. Tale adempimento è a carico della banca.

Tassazione degli altri redditi finanziari e redditi immobiliari

Redditi finanziari soggetti a ritenuta d'imposta

I seguenti redditi sono soggetti a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva:

- ❑ Interessi e altri proventi delle obbligazioni e titoli simili nonché cambiali finanziarie dovuti da soggetti residenti o non residenti;
- ❑ Interessi e altri proventi dei conti correnti e depositi bancari e postali dovuti da banche residenti o non residenti;
- ❑ Proventi delle operazioni di prestito titoli e pronti contro termine dovuti da soggetti residenti e non residenti;
- ❑ Proventi dei cosiddetti di titoli atipici emessi da soggetti residenti in Italia o all'estero;
- ❑ Proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi d'investimento collettivo del risparmio, diversi dai fondi immobiliari istituiti in Italia;
- ❑ Proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi d'investimento del risparmio di diritto estero, diversi dai fondi immobiliari, istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo e il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE;
- ❑ Proventi dei fondi comuni d'investimento immobiliari italiani con esclusione di quelli cosiddetti "a ristretta base partecipativa" di cui all'articolo 32 del Dl. 78 del 2010 i cui redditi sono tassati per trasparenza;
- ❑ Proventi dei fondi comuni d'investimento immobiliari non residenti;
- ❑ Proventi dei contratti di assicurazione sulla vita;
- ❑ Plusvalenze, minusvalenze e differenziali di natura finanziaria diversi da quelli derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni o strumenti finanziari equiparati in società residenti in Paesi a fiscalità, tranne quelle non qualificate in società con azioni negoziate in mercati regolamentati italiani o esteri.

Le ritenute e imposte sostitutive sono normalmente operate con **l'aliquota del 26%**.

Si applica l'aliquota del **12,5%**:

- ✓ agli interessi dei titoli pubblici ed assimilati italiani ed esteri *white list*;
- ✓ alle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione o rimborso dei titoli pubblici o assimilati di cui sopra;
- ✓ alla quota di proventi (o minusvalenze) degli OICR italiani ed esteri (istituiti nella UE o in Stati SEE, con gestore soggetto a vigilanza) e dei contratti di assicurazione sulla vita, relativi agli investimenti nei titoli pubblici o assimilati di cui sopra.

Applicazione delle imposte

- ❑ Le ritenute alla fonte sui redditi di capitale sono di norma operate dal soggetto che corrisponde i proventi in qualità di debitore o di intermediario che interviene nella riscossione.
- ❑ In mancanza, i redditi di capitale di fonte estera, devono essere indicati nel modello Redditi SP (Quadro RM) della società semplice e assoggettati ad imposta sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta o imposta sostitutiva che sarebbe stata operata dall'intermediario o dal debitore dei proventi.
- ❑ L'obbligo di dichiarazione nel quadro RM con liquidazione dell'imposta sostitutiva è previsto anche nel caso in cui la società abbia percepito proventi derivanti da titoli pubblici o da altri titoli disciplinati dal D. Lgs. 239 del 1996 senza subire l'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'intermediario. E' tuttavia facoltà del contribuente di optare per il concorso del reddito all'imponibile complessivo allo scopo di beneficiare di eventuali crediti per le imposte pagate all'estero. L'opzione, però non è ammessa per i proventi delle obbligazioni e titoli simili esteri di cui al D. Lgs. 239 del 1996 in quanto esclusa - a parere dell'Agenzia delle entrate - dall'articolo 4, comma 2 del D. Lgs. stesso.
- ❑ Per quanto riguarda i redditi diversi di natura finanziaria (**capital gain**) soggetti ad imposta sostitutiva, la società semplice può optare per l'applicazione del regime del risparmio amministrato o gestito di cui agli articoli 6 e 7 del D. Lgs. 461 del 1997, nel qual caso l'imposta sostitutiva è operata dall'intermediario finanziario, oppure adottare il cosiddetto "regime della dichiarazione" che comporta l'obbligo di indicare i redditi nel quadro RT del modello Redditi SP e di versare la corrispondente imposta sostitutiva.

Applicazione delle imposte

- ❑ Le ritenute alla fonte sui redditi di capitale sono di norma operate dal soggetto che corrisponde i proventi in qualità di debitore o di intermediario che interviene nella riscossione.
- ❑ In mancanza, i redditi di capitale di fonte estera, devono essere indicati nel modello Redditi SP (Quadro RM) della società semplice e assoggettati ad imposta sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta o imposta sostitutiva che sarebbe stata operata dall'intermediario o dal debitore dei proventi.
- ❑ L'obbligo di dichiarazione nel quadro RM con liquidazione dell'imposta sostitutiva è previsto anche nel caso in cui la società abbia percepito proventi derivanti da titoli pubblici o da altri titoli disciplinati dal D. Lgs. 239 del 1996 senza subire l'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'intermediario. E' tuttavia facoltà del contribuente di optare per il concorso del reddito all'imponibile complessivo allo scopo di beneficiare di eventuali crediti per le imposte pagate all'estero. L'opzione, però non è ammessa per i proventi delle obbligazioni e titoli similari esteri di cui al D. Lgs. 239 del 1996 in quanto esclusa - a parere dell'Agenzia delle entrate - dall'articolo 4, comma 2 del D. Lgs. stesso.
- ❑ Per quanto riguarda i redditi diversi di natura finanziaria (**capital gain**) soggetti ad imposta sostitutiva, la società semplice può optare per l'applicazione del regime del risparmio amministrato o gestito di cui agli articoli 6 e 7 del D. Lgs. 461 del 1997, nel qual caso l'imposta sostitutiva è operata dall'intermediario finanziario, oppure adottare il cosiddetto "regime della dichiarazione" che comporta l'obbligo di indicare i redditi nel quadro RT del modello Redditi SP e di versare la corrispondente imposta sostitutiva.

Redditi finanziari che concorrono al reddito complessivo della società semplice

I seguenti redditi non sono soggetti a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva a titolo definitivo e quindi concorrono a formare il reddito da attribuire per trasparenza ai soci i quali dovranno includerlo nel loro reddito complessivo imponibile soggetto ad aliquota Irpef marginale (ed eventuali addizionali):

- ❑ utili diversi da quelli ai quali si applica il regime transitorio
- ❑ proventi degli organismi di investimento collettivo diversi dai fondi immobiliari istituiti in Paesi non UE o non SEE o il cui gestore non sia un soggetto vigilato nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE; questi proventi sono soggetti a ritenuta d'acconto e concorrono integralmente alla formazione del reddito complessivo;
- ❑ altri redditi di capitale di cui all'articolo 26, comma 5 del Dpr. 600/73 (ad esempio, interessi relativi a finanziamenti, compensi percepite per la concessione di garanzie, ecc.), soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto e destinati a concorrere integralmente alla formazione del reddito imponibile;
- ❑ plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata con esclusione di quelli derivanti da partecipazioni non qualificate in società le cui azioni sono negoziate in mercati regolamentati.

Redditi relativi agli immobili

❑ **Redditi fondiari**

- ❑ Il reddito fondiario viene comunque attribuito pro-quota ai soci.
- ❑ Sono detraibili (pro-quota da parte dei soci) le spese sostenute per interventi del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici .
- ❑ Esistono differenze rispetto al regime di tassazione delle persone fisiche in quanto per queste ultime esistono particolari agevolazioni nell'ipotesi di "abitazione principale" sia ai fini Irpef sia IMU; agevolazioni che non esistono per le società semplici.
- ❑ Va inoltre sottolineato che la società semplice, a differenza della persona fisica, non può esercitare l'opzione per la cosiddetta "cedolare secca" sugli affitti

❑ **Detrazioni**

- ❑ Dalla circolare 30/E del 2020, risposta 2.1.3 può desumersi che la detrazione del 110% per determinate spese di ristrutturazione di fabbricati abitativi di cui all'articolo 119 del DL 34 del 2020 può spettare anche ai soci della società semplice.

❑ **Plusvalenze da cessione degli immobili**

- ❑ Le plusvalenze vengono attribuite ai soci pro-quota.
 - ❑ La cessione di fabbricati genera plusvalenze nel solo caso in cui l'immobile sia posseduto da meno di 5 anni.
 - ❑ La società semplice può optare per l'applicazione di una imposta sostitutiva pari al 26% pagata dal Notaio
 - ❑ L'attribuzione del reddito al socio (sia che la plusvalenza sia esente sia che venga assoggettata all'imposta ordinaria o sostitutiva) non concorre più a formare il reddito del Socio.
- ❑ La cessione di aree edificabili e di terreni oggetto di lottizzazione genera in ogni caso plusvalenze imponibili.

La distribuzione degli utili e la cessione delle quote della società semplice

La distribuzione degli utili

- ❑ La successiva distribuzione ai soci dei redditi conseguiti dalla società semplice non è assoggettata ad alcuna imposizione in capo ai soci dovendosi considerare un mero trasferimento di redditi già tassati.
- ❑ Il socio di una società semplice non subirà pertanto alcuna tassazione anche nell'ipotesi in cui percepisca utili in misura eccedente quelli a suo tempo imputati per trasparenza (Cfr. Circolare n. 26/E del 2004, par. 3.4; Circolare n. 49/E del 2004, par. 2.8; Circolare n. 35/E 2016, par. 3.5 che conferma la Circolare n. 51/E, par. 8.3)
- ❑ Questa situazione si verifica spesso per le società semplici in virtù del fatto che molte tipologie di redditi di capitale e di redditi diversi sono già soggetti a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva oppure sono escluse del tutto da tassazione.

La cessione delle quote della società semplice

- ❑ L'eventuale plusvalenza, è soggetta a tassazione secondo regimi diversi in funzione del cedente
- ❑ In particolare, la plusvalenza relativa a partecipazione:
 - ❑ Detenuta da persona fisica residente fuori dall'esercizio d'impresa, società semplice o ente non commerciale nella sfera istituzionale è soggetta ad imposizione sostitutiva, ossia l'intero ammontare è soggetto ad imposta sostitutiva del 26% che esaurisce la tassazione
 - ❑ Detenuta da non residente fuori da una stabile organizzazione in Italia è soggetta ad imposizione sostitutiva, ossia l'intero ammontare è soggetto ad imposta sostitutiva del 26% che esaurisce la tassazione. L'imposta non si applica per le partecipazioni non qualificate detenute da soggetti white list (art. 5, co. 5, D. Lgs. 461 del 1997) o nel caso in cui vi sia esenzione per convenzione contro le doppie imposizioni
 - ❑ Detenuta da imprenditore individuale, SNC, SAS residente è soggetta ad imposizione ordinaria, ossia concorre alla formazione del reddito complessivo del socio persona fisica nella misura del 49,72% da assoggettarsi poi ad aliquota progressiva Irpef e relative addizionali;
 - ❑ Detenuta da ente non commerciale residente nella sfera commerciale è soggetta ad imposizione ordinaria, ossia concorre alla formazione del reddito complessivo dell'ente nella misura del 58,14%;
 - ❑ Detenuta da società di capitali o ente commerciale residente è soggetta ad imposizione ordinaria, ossia concorre alla formazione del reddito complessivo dell'ente nella misura del 100%.
 - ❑ Per il **calcolo della plusvalenza**, il costo fiscale è determinato come segue:
 - ❑ (+) costo d'acquisto o sottoscrizione della quota
 - ❑ (+) utili imputati per trasparenza
 - ❑ (-) utili distribuiti nei limiti degli utili imputati per trasparenza.
 - ❑ Nel computo andrebbero indicati anche i redditi tassati alla fonte a titolo d'imposta o assoggettati a ritenuta d'imposta.

Esempio di gestione dei rapporti con i soci

DATI					
Tipo di provento	Provento	Persona fisica residente non impresa	Impresa individuale, sas snc residente	Società di capitale ente commerciale residente	Non residenti
		15%	20%	25%	40%
Utili di società di capitali residenti	1.000	150	200	250	400
Altri redditi che concorrono al RC della società semplice	400	60	80	100	160
Altri proventi soggetti ad imposta definitiva in capo alla società semplice	1.500	225	300	375	600
Costi non deducibili della società semplice	-300	-45	-60	-75	-120
Totale	2.600	390	520	650	1.040

Tipo di provento	Soggetti residenti					Soggetti non residenti
	Persona fisica non impresa	Impresa individuale, sas snc	Società di capitale ente commerciale	Società semplice	Ente non commerciale	
Utili di società di capitali residenti o non residenti	LT 26%	LT RC 58,14%	LT RC 5% (100% per proventi da paradisi fiscali)	LOOK THROUGH	LT RC100%	LT 1,2%, 26% o convenzione
Proventi di OICR extrue	RC SS 100%					
Plusvalenze su partecipazioni in società a fiscalità privilegiata	RC SS 100%					
Altre plusvalenze finanziarie	IS SS 26%					
Interessi su obbligazioni 239/96	IS SS 26%					
Interessi da C/C	RI SS 26%					
Interessi da obbligazioni non 239/96	RI SS 26%					
Proventi di OICR italiani o Ue	RI SS 26%					

Legenda:

LT 26%	Look through. Ritenuta secca o imposta sostitutiva del 26% applicata direttamente da emittente o intermediario si informazione della società semplice. Indicazione del reddito nel quadro SI del modello 770. No CUPE.
LT RC 58,14%	Look through. No ritenuta. Intermediario/emittente compila il modello 770 e trasmette il CUPE al socio della società semplice. La società semplice non ha adempimenti. Il socio fa concorrere alla formazione del suo reddito imponibile (quadro RF) l'utile comunicato dall'intermediario/emittente con esclusione del 41,86% del reddito.
LT RC 5%	Look through. No ritenuta. Intermediario/emittente compila il modello 770 e trasmette il CUPE al socio della società semplice. La società semplice non ha adempimenti. Il socio fa concorrere alla formazione del suo reddito imponibile (quadro RF) l'utile comunicato dall'emittente/intermediario con esclusione del 95% del reddito.
LT RC100%	Look through. No ritenuta. Intermediario/emittente compila il modello 770 e trasmette il CUPE al socio della società semplice. La società semplice non ha adempimenti. Il socio fa concorrere alla formazione del suo reddito imponibile (quadro RF) l'utile comunicato dall'emittente/intermediario.
RC SS 100%	OICR extraue. Ritenuta d'acconto da parte dell'intermediario, con indicazione della società semplice del modello 770 dell'intermediario; imputazione integrale al reddito complessivo della società semplice (quadro RL modello Redditi SP); Plusvalenze da paradisi fiscali. La società semplice le indica nel quadro RT. I redditi di cui sopra concorrono integralmente alla formazione del reddito complessivo da imputare ai soci esistenti alla data della distribuzione di ciascun dividendo anziché a quelli esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.
IS SS 26%	Imposta sostitutiva (a titolo d'imposta) del 26% applicata dall'intermediario.
RI SS 26%	Ritenuta d'imposta del 26% applicata dall'intermediario o dall'emittente.

DETERMINAZIONE DELL'UTILE NETTO DA DISTRIBUIRE						
Tipo di provento	Imponibili		Imposte 26%	Netto	Quota costi	Reddito distribuibile
						Quote utili
Proventi soggetto ad imposta definitiva 26% look through	19%	550	-143	693	-57	636
Proventi imputabili al socio look through	16%	450		450	-47	403
Proventi che concorrono al reddito complessivo della società	14%	400		400	-41	359
Redditi soggetti ad imposta definitiva in capo alla società	52%	1500	-390	1890	-155	1.735
	100%	2.900	-533	3.433	-300	3.133

Tipo di provento	DICHIARAZIONE SOCI DELLA SOCIETA' SEMPLICE				
	Reddito imponibile	Persona fisica residente non impresa	Impresa individuale, sas snc residente	Società di capitale ente commerciale residente	Non residenti
	Quote utili	15%	20%	25%	40%
Proventi imputabili al socio look through	450		200	250	
Proventi che concorrono al reddito complessivo della società	400	60	80	100	160
	850	60	280	350	160
			58,14%	5%	
			116	13	
	100%		100%	100%	100%
		60	80	100	160