

Gli uffici dell'Agenzia delle entrate applicano un differente trattamento impositivo

# Voluntary, doppia imposizione

## Il rischio se si intrecciano persone fisiche e società

DI STEFANO LOCONTE

**R**ischio di doppia imposizione in tutte le procedure di voluntary disclosure che viaggiano sul doppio binario tra voluntary internazionale della persona fisica e voluntary nazionale presentata dalla società.

Con la definizione delle pratiche di collaborazione volontaria si assiste ad un differente trattamento impositivo sugli importi relativi a dividendi erogati da società di capitali a ristretta base partecipativa, sottratti a tassazione ed evidenziati dai contribuenti nel corso della procedura di voluntary disclosure.

Non sono rari i casi in cui una persona fisica, titolare di una quota in una società di capitali italiana, ha dichiarato che la società ha sottratto a tassazione dei redditi che sono stati successivamente interamente trasferiti dal socio su conti correnti personali esteri.

Per tale motivo tali redditi devono essere assoggettati ad imposizione in sede di voluntary disclosure, sia per quanto concerne le imposte che fanno capo alla società (Ires, Iva, Irap) sia per quanto riguarda le imposte relative alle persone fisiche per la quota ricevuta che deve essere trattata come un dividendo.

Ebbene, mentre alcuni Uffici applicano la tassazione del dividendo in capo al singolo socio al netto dell'Ires, che verrà pagata dalla società nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria nazionale (c.d. interna), altri Uffici si ostinano a richiedere la tassazione del dividendo al lordo dell'imposta versata dalla persona giuridica.

L'applicazione di questa seconda metodologia di calcolo comporta un vero e proprio caso di doppia imposizione, in spregio dei principi enucleati nel nostro Ordinamento; in particolar modo si consideri l'art. 163 Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), il quale statuisce: «La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi».

Per chiarezza espositiva si riporta l'esempio 1 delle differenti tipologie di tassazione su un reddito di 100 mila euro, generato e non dichiarato da una società italiana,

### Esempio 1

A) Tassazione al netto dell'IRES		B) Tassazione al lordo dell'IRES	
Reddito prodotto dalla società	100.000	Reddito prodotto dalla società	100.000
Lato società		Lato società	
IRES	27.500	IRES	27.500
<b>Lato persona fisica</b>		<b>Lato persona fisica</b>	
dividendo distribuito	72.500	dividendo distribuito	100.000
imponibile (pari al 49,72% di € 72.500)	36.047	imponibile (pari al 49,72% di € 100.000)	49.720
aliquota persona fisica 43%	15.500	aliquota persona fisica 43%	21.380
<b>TOTALE (IRES + IRPEF)</b>	<b>43.000</b>	<b>TOTALE (IRES + IRPEF)</b>	<b>48.880</b>
Percentuale di tassazione	43%		48,88%

### Esempio 2

Persona fisica		Persona giuridica	
Reddito prodotto	100.000	Reddito prodotto	100.000
		Lato società	
		IRES	27.500
<b>Lato persona fisica</b>		<b>Lato persona fisica</b>	
Imponibile	100.000	Dividendo distribuito	72.500
Aliquota persona fisica al 43%	43.000	Imponibile (pari al 49,72%)	36.047
		Aliquota persona fisica 43%	15.500
<b>TOTALE</b>	<b>43.000</b>	<b>TOTALE (IRES + IRPEF)</b>	<b>43.000</b>

emerso in sede di voluntary disclosure e in possesso di un singolo socio (per esemplificazione nel caso di specie si considera che in capo alla persona fisica verrà applicata l'aliquota marginale in misu-

rendo si partirebbe dal valore di 100 mila euro e quindi si verificherebbe un'ipotesi in cui la stessa imposta (imposta sui redditi) verrebbe applicata più volte (due volte) in dipendenza dello stesso

presupposto (il reddito di 100 mila euro che è stata sottratta a tassazione negli anni oggetto di regolarizzazione), seppure nei confronti di due soggetti differenti (persona giuridica e persona fisica).

A conferma della circostanza secondaria da assoggettare a tassazione in capo ai soci debba essere calcolata sull'importo dell'utile al netto delle imposte della società si evidenzia come il livello di tassazione combinata ai fini Irpef (per cui in capo al socio viene assoggettato ad imposizione il 49,72% del dividendo distribuito) e Ires equivale al

43% in caso di aliquota marginale massima del socio cui viene distribuito il dividendo, equiparando così l'aliquota prevista ai fini Irpef per le persone fisiche.

Ne consegue che provvedendo a tassare il dividendo distribuito al socio al netto dell'Ires che verrà corrisposta dalla società si ottiene un medesimo carico fiscale rispetto a un reddito di pari importo prodotto da una persona fisica, come nell'esempio 2.

Infine, una metodologia di calcolo che non preveda la decurtazione dell'Ires nella corretta determinazione dell'utile distribuito comporterebbe un'aliquota complessiva di tassazione più elevata del 5,88% (48,88% invece del 43%), andando così a far verificare un ingiustificato trattamento dei redditi maturati direttamente da una persona fisica rispetto a quelli maturati tramite la partecipazione qualificata in una società.

In merito si è espressa anche la Direzione Regionale della Lombardia nell'ambito del convegno Codis-Agenzia delle entrate nel contesto dell'Osservatorio sulla voluntary istituito con gli ordi-

ni professionali, allorché, in relazione a un quesito formulato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Como, ha sostenuto che «ai fini Irpef, le somme percepite dai soci saranno riprese a tassazione in qualità di dividendi, al netto dell'Ires applicata sulla società».

Ciò nonostante alcuni Uffici continuano a tassare gli importi in possesso del socio al lordo dell'Ires corrisposto dalla società, sostenendo che è tutto dividendo. Tuttavia, in tal modo si verrebbe a creare un paradosso, in quanto il reddito non dichiarato in totale equivale ad 100 mila euro e in fase di regolarizzazione la società andrà a corrispondere le imposte su quel valore (ovviamente maggiorate di interessi e sanzioni) non si può ritenere che l'importo trasferito sul conto estero della persona fisica sia considerato interamente dividendo distribuito al socio.

Difatti, 100 mila euro sono il reddito generato e non dichiarato dalla società che, ad oggi, venendo assoggettato ad imposizione non può essere interamente distribuito al socio, in quanto al netto dell'Ires la società non è più in possesso dell'intero valore, ma solamente di € 72.500,00 e pertanto è in grado di distribuire unicamente quest'ultimo importo.

Tutt'al più si può intravedere il sorgere di un debito da parte del socio nei confronti della società, per l'importo di € 27.500,00 ossia il 27,50% delle somme percepite, che corrisponde all'Ires che la società deve versare all'Erario e che quindi non può certamente distribuire al socio; in tal caso quei 27.500,00 euro dovranno essere considerati come un finanziamento della società nei confronti del singolo socio ed in quanto tali non assoggettabili a tassazione.

In alternativa si potrebbe valutare l'opzione di considerare quegli ulteriori € 27.500,00 di cui è in possesso il socio come distribuzioni di utili in riserva ovvero come restituzione di capitale; anche in quest'ultimo caso ovviamente tale somma non dovrebbe essere assoggettata ad imposizione.

In conclusione preme sottolineare come il differente trattamento della tassazione dei dividendi effettuati dai diversi Uffici dell'Agenzia delle entrate stia creando una diversità di trattamento, a parità di condizioni, nei confronti dei singoli contribuenti la cui pratica viene lavorata presso un determinato Ufficio piuttosto che un altro, eliminando così ogni certezza.

© Riproduzione riservata



ra massima pari al 43%).

Come si evince chiaramente dalla tabella riepilogativa e in particolar modo dall'esempio B), nella malaugurata ipotesi in cui l'Ufficio dovesse provvedere a tassare il dividendo al lordo dell'Ires, la stessa base imponibile verrebbe tassata in parte due volte.

Ciò in quanto sia per l'Ires della società che per il divi-