

Risposta n. 486/2022

OGGETTO: Nuovo regime fiscale dei dividendi distribuiti alle società semplici previsto dall'articolo 32-quater del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 - Applicabilità anche alle associazioni professionali - Criterio per la ripartizione in capo agli associati - Articolo 5 del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La *Società istante* è stata costituita il 25 giugno 2020 e ha come oggetto sociale la produzione e commercializzazione di prodotti o servizi innovativi di alto valore tecnologico per il settore legale.

La *Società istante* è interamente partecipata dall'associazione professionale *Alfa* (di seguito, *Associazione professionale*).

L'*Associazione professionale* opera in più Stati e conta attualmente n. 79 associati, dei quali 75 fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e 4 fiscalmente residenti all'estero (di seguito, *Associati*).

Sia il numero degli *Associati* che la quota sociale di ripartizione dell'utile riferibile a ciascuno di essi sono per natura variabili e annualmente aggiornati (mediante scrittura notarile) in base alle dinamiche proprie dell'*Associazione professionale* (in ipotesi, per esempio, di nuove nomine e/o fuoriuscita degli *Associati*

), nonché all'esito dei processi di valutazione periodica delle *performance* individuali degli *Associati* stessi.

La *Società istante* intende distribuire all'*Associazione professionale* parte degli utili risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

In particolare, per gli aspetti operativi, la *Società istante* rappresenta che:

- in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, è stata deliberata la distribuzione del relativo utile, senza effettuare il pagamento;
- successivamente, l'*Associazione professionale* ha deliberato a sua volta:
 - o la distribuzione dei dividendi derivanti dalla partecipazione al capitale della *Società istante* e la distribuzione dell'utile dell'*Associazione*,
 - o le nuove quote sociali di ripartizione dell'utile dell'*Associazione*, che sono state formalizzate con scrittura notarile nel mese di luglio 2021.

Nei prossimi mesi, la *Società istante* e l'*Associazione professionale* intendono procedere come di seguito specificato:

- l'*Associazione* comunicherà alla *Società istante* le quote sociali di ripartizione dell'utile risultanti dalla scrittura notarile, affinché la *Società istante* medesima possa tenerne conto per l'assolvimento dei connessi obblighi fiscali;
- previa istruzione e in forza di apposita delegazione di pagamento da parte dell'*Associazione*, la *Società istante* effettuerà il pagamento dell'utile - al netto delle ritenute fiscali - direttamente in favore degli *Associati*, sulla base del criterio di ripartizione risultante dalla scrittura notarile.

Ciò posto, la *Società istante* ha chiesto di conoscere il regime fiscale da applicare ai dividendi che distribuirà all'*Associazione professionale* e, in particolare, il criterio che dovrà utilizzare al fine di individuare la quota degli stessi da tassare in capo ai singoli *Associati*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La *Società istante* richiama preliminarmente il nuovo regime fiscale dei dividendi distribuiti alle società semplici previsto dall'articolo 32-*quater* del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, in base al quale gli utili corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con la conseguenza che agli utili si rende applicabile il regime fiscale proprio dei singoli soci.

Per quanto non espressamente previsto, la *Società istante* ritiene che il richiamato regime fiscale trovi applicazione anche in caso di distribuzioni di utili deliberate in favore di associazioni tra professionisti, per effetto della equiparazione, ai fini fiscali, fra associazioni professionali e società semplici operata dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir.

Pertanto, ritiene che i dividendi distribuiti dalla *Società istante* dovrebbero essere tassati come segue:

- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'*Associazione* fiscalmente residenti in Italia sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta del 26 per cento di cui all'articolo 27, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'*Associazione* fiscalmente non residenti in Italia sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta del 26 per cento di cui all'articolo 27, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni eventualmente applicabili.

Inoltre, per quanto riguarda in particolare il criterio da adottare per la determinazione delle quote di partecipazione agli utili da distribuire in favore dell'*Associazione*, la *Società istante* ritiene che lo stesso debba essere individuato avendo riguardo agli *Associati* che effettivamente percepiscono detti utili e in particolare a coloro che risultano *Associati* al momento in cui la *Società istante* effettua il pagamento degli utili in favore dell'*Associazione* secondo le quote di ripartizione individuate nella più recente scrittura notarile.

Conseguentemente, eventuali soggetti che risultino *Associati* in base alla predetta scrittura notarile ma che, alla data della distribuzione dell'utile da parte della *Società istante*, risultino receduti dall'*Associazione* non avranno diritto a percepire il dividendo, né dovranno subire la relativa tassazione e la quota di ripartizione dell'*Associato* receduto andrà a incrementare proporzionalmente la quota degli altri *Associati*. Analogamente, non potranno percepire il dividendo, né dovranno subire la relativa tassazione, i nuovi *Associati* le cui quote di ripartizione degli utili non risultino ancora determinate in base alla predetta scrittura notarile.

Tale soluzione interpretativa, a parere della *Società istante*, è allineata con l'indirizzo formulato da Assonime nella circolare n. 3 del 20 marzo 2020, in base al quale «*Questa particolare trasparenza, infatti, fa sì che i dividendi saranno imponibili in capo a quei soggetti che risultano soci della società semplice nel momento in cui questa li percepisce. Stante l'immediata applicazione dell'imposta in capo al socio, se ne ricava che la "compagine sociale" incisa dal tributo è quella risultante al momento della percezione del dividendo e non quella risultante alla chiusura del periodo d'imposta della società semplice*».

Pertanto, sulla base delle considerazioni che precedono, la *Società istante* ritiene di dover distribuire i propri utili all'*Associazione professionale* in base ai seguenti passaggi:

1) la *Società istante* delibera la distribuzione dell'utile in sede di approvazione del bilancio (se il bilancio è relativo all'anno N, ad aprile dell'anno N+1) e precisa che il pagamento effettivo è subordinato alla comunicazione - da parte dell'*Associazione* - dei nominativi e delle relative percentuali di ripartizione degli *Associati* ai quali l'utile è fiscalmente attribuibile;

2) nei mesi successivi a quello di approvazione del bilancio (nel mese di giugno dell'anno N+1), l'*Associazione* delibera la distribuzione agli *Associati* degli utili prodotti dall'*Associazione* medesima e di quelli prodotti dalla *Società istante* (di cui quest'ultima ha già deliberato a sua volta la distribuzione), nonché le nuove quote

di ripartizione degli utili fra gli *Associati*;

3) a seguito delle predette deliberazioni e prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno N (a luglio dell'anno N+1), l'*Associazione* formalizza con apposita scrittura notarile le quote di ripartizione dell'utile fra gli *Associati* definite nella deliberazione della *Associazione*;

4) l'*Associazione* comunica alla *Società istante* le quote di ripartizione dell'utile fra gli *Associati* come indicate nella scrittura notarile, affinché la *Società istante* stessa possa tenerne conto ai fini della distribuzione e della corretta applicazione delle ritenute alla fonte;

5) previa istruzione e in forza di apposita delegazione di pagamento da parte dell'*Associazione*, la *Società istante* procede al pagamento dell'utile - al netto della ritenuta applicabile - direttamente a favore degli *Associati*, sulla base delle ripartizioni comunicate;

6) sulla base delle informazioni ricevute dall'*Associazione*, la *Società istante* - in qualità di sostituto di imposta - trasmette la Certificazione degli utili e dei proventi equiparati (c.d. CUPE), indicando i dati degli *Associati* che abbiano eventualmente percepito dividendi sui quali non è stata applicata la ritenuta d'imposta o l'imposta sostitutiva;

7) la *Società istante* trasmette il Modello 770 relativamente ai dividendi erogati agli *Associati*, inserendo nel quadro SI il dato aggregato del monte utili assoggettato a ritenuta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), rubricato "*Redditi prodotti in forma associata*", stabilisce, al comma 1, che «*I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun*

socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili».

In base al successivo comma 2 *«Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali».*

Le disposizioni riportate recano il generale principio di imputazione per trasparenza ai soci dei redditi delle società di persone residenti in Italia. In base a tale principio, i redditi sono dapprima determinati in capo alla società secondo le regole proprie di quest'ultima e poi imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, secondo la rispettiva quota di partecipazione.

Il comma 3 del medesimo articolo 5 del Tuir, alla lettera *c*), stabilisce che *«le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici».* In tal caso, tuttavia, l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata che determina le quote di partecipazione agli utili può essere redatto fino al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione, con effetto sulla ripartizione dell'utile cui la dichiarazione si riferisce.

In considerazione della natura personale della prestazione degli associati nell'ambito di un'associazione professionale, tale ultima disposizione consente di stabilire *a posteriori* le quote di reddito da attribuire a ciascun associato, al fine di determinarle più correttamente in base alle prestazioni effettivamente svolte.

L'articolo 32-*quater* del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha modificato il regime fiscale degli utili distribuiti dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere *a*), *b*), *c*) e *d*), del Tuir a partire dal 1° gennaio 2020.

In particolare, il menzionato articolo 32-*quater* prevede, al primo periodo del comma 1, che «*I dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale*».

In altri termini, ai fini fiscali, i dividendi distribuiti alla società semplice si considerano percepiti direttamente dai soci nel momento in cui sono corrisposti alla società semplice. In tale momento, quindi, i dividendi sono assoggettati a tassazione, in capo a ciascun socio, e secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente.

Tale nuova modalità di imputazione dei dividendi ai soci della società semplice comporta, in primo luogo, che gli stessi non concorrono a formare il reddito complessivo della società semplice e comporta, altresì, che la tassazione dei dividendi prescinde dalla loro distribuzione in favore dei soci (tassazione per imputazione).

Detto regime fiscale stabilisce una nuova modalità di tassazione dei dividendi distribuiti a una società semplice, con l'applicazione delle regole di determinazione dei redditi di capitale riferibili al socio della società semplice.

Tale interpretazione è in linea con la *ratio* sottesa alle nuove disposizioni, finalizzata a eliminare le criticità derivanti dalle modifiche al regime fiscale delle partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche, che avevano comportato un inasprimento della tassazione degli utili percepiti dalle società semplici - a causa della eliminazione della disposizione contenuta nell'articolo 47, comma 1, primo periodo, del Tuir, che prevedeva la concorrenza parziale dei dividendi alla formazione del reddito complessivo - e la perdita di neutralità fiscale per i redditi derivanti da partecipazioni detenute per il tramite di società semplici.

Con riferimento all'ambito di applicazione del predetto regime fiscale, si ritiene che lo stesso, per quanto espressamente riferito ai dividendi corrisposti alle società semplici, trovi applicazione anche in caso di distribuzioni di dividendi deliberate in

favore di associazioni tra professionisti, sia per effetto della equiparazione, ai fini fiscali, fra associazioni professionali e società semplici operata dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir, che della particolare *ratio* ispiratrice del nuovo regime fiscale.

Pertanto, nel caso di specie, i dividendi distribuiti dalla *Società istante* saranno tassati da quest'ultima, nella sua qualità di sostituto d'imposta, con le seguenti modalità:

- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'*Associazione* fiscalmente residenti nel territorio dello Stato sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 32-*quater*, comma 1, lettera c), del d.l. n. 124 del 2019;
- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'*Associazione* fiscalmente non residenti sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26 per cento ai sensi dell'articolo 27, comma 3, primo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 32-*quater*, comma 1, lettera c-*ter*), primo periodo, del d.l. n. 124 del 2019, ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ove applicabili.

Inoltre, per quanto riguarda il criterio da adottare per l'individuazione degli *Associati* e la determinazione delle quote di partecipazione agli utili che la *Società istante* deve distribuire in favore dell'*Associazione professionale*, si ritiene che il criterio debba essere individuato avendo riguardo agli *Associati* che risultano tali al momento in cui la *Società istante* effettua il pagamento dei dividendi all'*Associazione*, pagamento che costituisce il presupposto per l'applicazione dell'imposizione in capo agli *Associati*, in base alle quote di ripartizione individuate nella più recente scrittura notarile, comunicate dall'*Associazione* alla *Società istante*.

Il criterio appena enunciato, in quanto riferito a una diversa modalità di determinazione dei dividendi, che non concorrono più alla formazione del reddito complessivo della società semplice o dell'associazione, deroga parzialmente al criterio stabilito per le associazioni professionali dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir,

che individua il termine ultimo per la redazione dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata in quello di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione stessa.

Resta inteso che, relativamente alla distribuzione agli *Associati* degli utili prodotti dall'*Associazione*, diversi dai dividendi ad essa erogati dalla *Società istante*, in quanto non interessata dal nuovo regime fiscale, rimangono valide le regole di determinazione per trasparenza stabilite dal citato articolo 5 del Tuir, anche in riferimento ai criteri di determinazione delle quote di partecipazione agli utili stabiliti nel comma 3, lettera *c*), del medesimo articolo 5.

Con riferimento, infine, agli adempimenti dichiarativi e certificativi, si fa presente che la *Società istante*, sulla base delle informazioni ricevute dall'*Associazione*:

- dovrà compilare il Modello 770 relativo al periodo di imposta in cui sono stati erogati i dividendi all'*Associazione*, inserendo nel quadro SI il dato complessivo dei dividendi pagati nel periodo di imposta, nonché, nel quadro SK, i dati relativi ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato nei cui confronti gli utili sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, anche se in misura convenzionale;
- potrà rilasciare la Certificazione relativa agli Utili e agli altri Proventi Equiparati (CUPE) agli *Associati* non residenti che hanno percepito utili assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta per consentire agli stessi di ottenere nel Paese di residenza, ove previsto, il credito d'imposta relativo alle imposte pagate in Italia. Nel caso in cui fra l'Italia e il Paese di residenza del percettore sia in vigore una Convenzione contro la doppia imposizione, l'eliminazione della stessa avverrà secondo le modalità ivi previste.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)