

Risposta n. 59/2025

OGGETTO: Dividendi percepiti da persona fisica non imprenditore – disciplina transitoria – legge n. 205 del 2017 – rinuncia ai dividendi – sopravvenienza attiva – art. 88, co. 4–bis, del TUIR – assenza

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante" o "Società") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito al trattamento fiscale della rinuncia ai dividendi, sia nei confronti dei soci persone fisiche, sia nei confronti della società.

La Società rappresenta di essere attiva nel settore [...]

Il [...] 2021, l'assemblea dei soci della Società ha approvato il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 e ha deliberato la destinazione dell'utile (xxx euro) da destinarsi, in parte, a dividendo (yyy euro) e, in parte, a riserva straordinaria (zzz euro).

L'Istante afferma che la distribuzione dei dividendi non è stata posta in essere a causa di *"fatti ed eventi che ne hanno consigliato il rinvio"*. In particolare, la Società intende *"distribuire una quota parte di dividendi compresa tra circa il 20-30% degli stessi, rinunciando al restante 70-80%, per poi destinare la somma non distribuita alla riserva straordinaria dalla quale provenivano"*.

Tutto ciò premesso, l'Istante pone i seguenti quesiti in merito al trattamento fiscale dei:

a) dividendi percepiti dalla persona fisica non imprenditore e, nello specifico, chiede se la disciplina transitoria di cui alla legge 27 dicembre 2017, n. 205 sia applicabile o meno alla fattispecie prospettata;

b) dividendi rinunciati da persone fisiche non imprenditori e, in particolare, chiede se tale rinuncia possa generare una sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR");

c) dividendi inizialmente destinati alla distribuzione e successivamente retrocessi a riserva straordinaria e, specificamente, chiede conferma che la parziale rinuncia ai dividendi operata dal socio non sia rilevante ai fini IRES.

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; l'Istante ha risposto con nota del [...].

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In riferimento al quesito *sub* (a) la Società evidenzia che non è applicabile al caso concreto la disciplina transitoria di cui alla legge n. 205 del 2017. Dunque, ritiene che, in relazione ai dividendi distribuiti, la Società debba operare nei confronti dei soci persone

fisiche non imprenditori una ritenuta a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

In relazione al quesito *sub* (b) l'Istante afferma che i dividendi abbiano un valore fiscale di cui all'articolo 88, comma 4-*bis*, del TUIR pari a zero poiché la rinuncia all'utile è stata posta in essere dal socio persona fisica non imprenditore. L'Istante sostiene inoltre che *"i dividendi rinunciati non possono incrementare il costo della partecipazione [...] atteso che essendo dividendi nessuna detrazione di costi può sussistere a favore della società partecipata"*. Infine, l'Istante contesta l'ipotesi di incasso giuridico in relazione alla rinuncia ai dividendi, poiché ritiene non sussistente alcuna tassazione in capo alla persona fisica non imprenditore.

Relativamente al quesito *sub* (c) l'Istante ritiene che la rinuncia al credito operata dal socio trasformi il *"valore contabile del debito della società in una posta del patrimonio netto (OIC 28 § 36)"* e che il dividendo rinunciato non costituisca sopravvenienza attiva imponibile ai fini IRES, poiché tale dividendo ha origine in *"un debito privo di componente economica generatore del passivo"*. L'Istante sostiene inoltre che la *"la riserva patrimoniale formatasi per destinazione del dividendo rinunciato dal socio persona fisica non imprenditore (OIC 28 § 36) riprende i medesimi connotati tributari della riserva straordinaria dalla quale i dividendi provenivano, pertanto in caso di futura distribuzione i dividendi sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'art. 27, comma 1 del DPR 600/1973"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), come da ultimo modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, dispone che «[i]l contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione [...]».

Avvalendosi dell'istituto dell'interpello, disciplinato dal predetto articolo 11 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016, nonché dalla circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, il contribuente può a tal fine presentare un'apposita istanza che, a pena di inammissibilità, deve contenere tra le altre, la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza.

L'obiettiva incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito immanente dell'istituto in esame.

L'interpello, come disciplinato dalla citata lettera a) dell'articolo 11 ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'interpretazione della norma tributaria quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Il comma 4 del citato articolo 11 stabilisce, però, che «[n]on ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente».

Con riferimento al quesito *sub* (a), si è dell'avviso che l'istanza sia carente del requisito previsto per legge dalla citata lettera a) ("*condizione di obiettiva incertezza*") in quanto l'Amministrazione finanziaria ha già fornito gli opportuni chiarimenti con la risoluzione 6 giugno 2019, n. 56/E e con il Principio di diritto del 6 dicembre 2022, n. 3 consultabili nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate (Normativa e prassi - Risposte alle istanze di interpello e consulenza giuridica - Agenzia delle Entrate (agenziaentrate.gov.it) cui si rinvia.

I citati documenti di prassi chiariscono l'ambito applicativo del regime transitorio di tassazione delle «*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*» (cfr. l'articolo 1, comma 1006, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Legge di bilancio 2018).

Nel caso di specie, l'Istante afferma che i dividendi ai quali i soci non rinunceranno e che, quindi, saranno distribuiti a questi ultimi rappresentano circa il 20 % dell'utile realizzato dall'Istante nel 2020. Pertanto, i dividendi distribuiti dovranno essere assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26 per cento, prevista dall'articolo 27, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

In merito al quesito *sub* (b) si rileva che l'articolo 88, comma 4-*bis*, del TUIR inserito dall'articolo 13 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto stesso (7 ottobre 2015) dispone che «[1]a rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio,

con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero [...]».

Al riguardo, la risoluzione n. 124/E del 13 ottobre 2017 ha chiarito che «[...] con l'introduzione del citato comma 4-bis viene riformato il regime fiscale IRES delle rinunce a crediti da parte dei soci, riconducendolo a unità, a prescindere dalla modalità con cui l'operazione formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti.

In particolare, tanto per le operazioni di rinuncia diretta a crediti originariamente sorti in capo al socio, quanto per quelle precedute dall'acquisto del credito (o della partecipazione) da parte del socio (o del creditore), il nuovo regime qualifica fiscalmente come "apporto" la sola parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito. [...] L'eccedenza, invece, costituisce per il debitore partecipato una sopravvenienza imponibile, a prescindere dal relativo trattamento contabile, con la conseguenza che si può generare un fenomeno di tassazione da gestire con una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi».

Nella medesima risoluzione, si è inoltre precisato che «[...] dal momento che si è in presenza di crediti [...] dovuti a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR. Allo stesso modo, non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia (articolo 88, comma 4-bis, secondo periodo), non potendosi verificare quelle distorsioni - dovute appunto alla mancata coincidenza

tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) - che il legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa».

Scopo della norma in commento è evidentemente quello di evitare, sul piano fiscale, distorsioni dovute alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (per esempio, per effetto di svalutazione), ravvisabili in presenza di un'attività di impresa.

Dunque, nel caso in cui la rinuncia dei dividendi sia operata da una persona fisica non esercente attività di impresa, si avrà una coincidenza tra il valore fiscale del dividendo ed il suo valore nominale, con la conseguente insussistenza di una sopravvenienza attiva imponibile ai fini IRES ai sensi dell'articolo 88, comma 4-*bis*, del TUIR (come già, peraltro, chiarito nella citata risoluzione n. 124/E del 2017 in relazione alla rinuncia da parte dei soci degli importi dovuti dalla società a titolo di trattamento di fine mandato).

Va ricordato che già la circolare n. 73/E del 27 maggio 1994 aveva chiarito che *«la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta».* Anche per i dividendi, ai fini della tassazione, rileva il momento dell'effettivo percepimento (cd. "principio di cassa") e non quello della mera maturazione.

Ciò posto, va rilevato che nel caso di specie i due soci (persone fisiche non in regime d'impresa) intendono rinunciare alla distribuzione dei dividendi per i motivi indicati nell'istanza ovvero il "*mantenimento di un solido equilibrio finanziario*" della partecipata, ritenuto prudente nello scenario economico caratterizzato prima dalla pandemia da COVID-19 e poi dai conflitti bellici ancora in corso. Sulla base di quanto prospettato dall'Istante, appare evidente la volontà dei due soci di apportare, attraverso la rinuncia ai dividendi nuove risorse al patrimonio della partecipata.

Considerato che si è in presenza di crediti per dividendi dovuti a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la Società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del citato comma 4-*bis*.

Considerato, inoltre, che i dividendi oggetto di rinuncia sono stati deliberati dall'Assemblea dei soci con verbale del [...] 2021 e che da tale delibera è sorto il diritto di credito dei soci alla distribuzione si ritiene, per le ragioni su esposte, che detti dividendi siano da considerare giuridicamente incassati e, quindi, da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26 per cento ai sensi dell'articolo 27 del d.P.R. n. 600 del 1973.

In relazione al quesito *sub* (c), si premette che esula dal presente parere ogni valutazione circa la correttezza della contabilizzazione o dei principi contabili adottati.

Alla luce della risposta al quesito *sub* (b), si ritiene che l'apporto ricevuto dalla Società conseguente alla "rinuncia" al dividendo nei termini sopra detti non rappresenti un componente positivo di reddito della stessa Società ai sensi dell'articolo 88, comma 4, del TUIR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)