

COVID-19: misure riguardanti le persone e le loro imprese di famiglia

Family Office and Private Client

22 aprile 2020

Uffici

Milano

Via Vittor Pisani 31, 20124
T: +39 02 676441

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: +39 071 2916378

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: +39 055 261961

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121
T: +39 085 4210479

Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197
T: +39 06 809631

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111

Con il presente documento si prendono in esame alcune misure recentemente varate dal governo, anche in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, che possono avere una significativa rilevanza per i contribuenti persone fisiche, nonché per la loro attività d'impresa.

Dividendi percepiti da società semplici - Modifiche all'art. 32-*quater* del Decreto Legge n. 124 del 26 ottobre 2019

L'art. 32-*quater* del Decreto Legge n. 124 del 26 ottobre 2019, ha introdotto un particolare regime di tassazione dei dividendi corrisposti a favore delle società semplici in forza del quale tali dividendi si intendono percepiti per trasparenza dai soci della società semplice, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale. A seguito dell'introduzione del regime in esame, permanevano tuttavia alcuni dubbi in relazione a talune fattispecie non espressamente regolate dalla disciplina in oggetto.

A ciò ha posto rimedio (anche se non totalmente) l'art. 28 del Decreto Legge n. 23 del 8 aprile 2020, (c.d. Decreto Liquidità) il quale ha apportato alcune significative modifiche al citato art. 32-*quater* del Decreto Legge n. 124 del 26 ottobre 2019.

In primo luogo, il regime della trasparenza viene esteso anche al caso in cui i dividendi percepiti dalla società semplice siano distribuiti da società ed enti non residenti di cui all'art. 73, comma, 1 lettera d) del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR)⁽¹⁾.

In secondo luogo, si prevede ora espressamente:

- l'integrale imponibilità, per la quota ad essi imputabile, in capo ai soci enti non commerciali residenti;
- l'applicazione della ritenuta del 26% o dell'1,20% *ex art.* 27 del D.P.R. n. 600 del 1973 nel caso in cui i soci della società semplice siano soggetti non residenti.

Da ultimo, vengono individuati in modo esplicito i termini di applicazione del nuovo regime di trasparenza in oggetto, disponendo che quest'ultimo trovi applicazione con riferimento ai dividendi percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020.

(1) Si precisa tuttavia che resta fermo il regime di tassazione integrale nel caso di utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-*bis*, comma 1 del TUIR.

È tuttavia previsto un regime transitorio per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'IRES, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberate entro il 31 dicembre 2022.

In particolare, per tali utili è previsto che trovi applicazione la disciplina precedente a quella introdotta dalla Legge Finanziaria 2018. Ne discende pertanto che quest'ultimi dovrebbero concorrere al reddito dei soci:

- per il 40% del loro ammontare, per gli utili formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- per il 49,72% del loro ammontare, per gli utili formati dopo l'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;

- per il 58,14% del loro ammontare, per gli utili formati dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Pare infine opportuno rilevare che, nonostante le modifiche in oggetto, restino ancora alcune questioni aperte. Tra le altre si segnala quella per cui allo stato attuale non risulti espressamente disciplinato, lasciando pertanto spazio a diverse interpretazioni, il regime di tassazione applicabile ai dividendi di fonte estera distribuiti a società semplici i cui soci siano soggetti non residenti.⁽²⁾

Nel seguito si propone una tabella di riepilogo in cui sono ricomprese tutte le fattispecie⁽³⁾ che possono ricavarsi da una lettura analitica del riformulato articolo 32-*quater* del Decreto Legge n. 124 del 26 ottobre 2019.⁽⁴⁾

Fonte del reddito	Natura del socio della società semplice	Tassazione in capo al socio in Italia
Italiana/estera	Persona fisica non imprenditore residente	Ritenuta/imposta sostitutiva 26%
Italiana/estera	Persona fisica imprenditore residente	Concorre alla formazione della base imponibile per il 58,14%
Italiana/estera	Società di persone (esclusa la società semplice) residente	Concorre alla formazione della base imponibile per il 58,14%
Italiana/estera	Società di capitale residente/ente commerciale residente	Concorre alla formazione della base imponibile per il 5%
Italiana/estera	Ente non commerciale residente	Concorre alla formazione della base imponibile per il 100%
Estera a fiscalità privilegiata	Persona fisica residente/persona giuridica residente	Concorre alla formazione della base imponibile per il 100% (salvo esimenti)
Italiana	Persona fisica non residente/società ed enti (non UE o SEE) non residenti	Ritenuta 26%
Italiana	Società ed enti (UE o SEE) non residenti	Ritenuta 1,20%

Disapplicazione temporanea dell'art. 2467 del codice civile

A mente dell'articolo 2467 del codice civile il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito.⁽⁵⁾

La disposizione in esame mira a contrastare fenomeni di sottocapitalizzazione che possono interessare le società in presenza di soci che, al fine di apportare risorse alla società, preferiscano ricorrere a forme di finanziamento piuttosto che di conferimento, così da poter ridurre l'esposizione al rischio d'impresa.

Giova inoltre rilevare che, sebbene tale articolo si collochi tra le norme applicabili alle società a responsabilità limitata,

si rinvencono numerose pronunce della giurisprudenza che lo ritengono applicabile, al ricorrere di determinate condizioni (specialmente qualora si sia in presenza di una compagine sociale ristretta), anche alle società per azioni, pur in assenza di un'espressa previsione normativa in tal senso.

Nel quadro sopra descritto è intervenuto il Decreto Liquidità il quale, in considerazione delle possibili difficoltà economiche e finanziarie cui potrebbero andare incontro le imprese per effetto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, all'art. 8 ha previsto che ai finanziamenti effettuati a favore delle società nel periodo intercorrente tra il 9 aprile (ossia la data di entrata in vigore del Decreto) e il 31 dicembre 2020, l'art. 2467 del codice civile non trovi applicazione.

(2) Dalla lettura dell'articolo 23, comma 1 lettera g) del TUIR tali redditi dovrebbero ritenersi di fonte italiana.

(3) Si può rilevare come anche a seguito delle modifiche apportate dal Decreto Liquidità, l'articolo 32-*quater* non regoli espressamente tutte le fattispecie impositive rilevanti che potrebbero verificarsi nella pratica.

(4) Si precisa che non si è tenuto conto dell'eventuale applicabilità della Direttiva-Madre Figlia e delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

(5) L'articolo prosegue statuendo che "s'intendono finanziamenti dei soci a favore della società quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento"

Ne deriva pertanto che, nell'intervallo temporale sopra individuato, i soci potranno immettere liquidità nelle società da loro partecipate ricorrendo alla forma del finanziamento senza incorrere nel rischio che il relativo rimborso sia postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori o addirittura restituito, se erogato nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società finanziata.

Si ricorda infine che, in base a quanto disposto dall'art. 2497-*quinquies* del codice civile, il citato art. 2467 trova applicazione anche ai finanziamenti effettuati a favore della società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti ad essa sottoposti.

In linea con quanto sopra, l'art. 8 del Decreto Liquidità dispone altresì che per il periodo intercorrente tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020 non trovi applicazione neppure il predetto articolo 2497-*quinquies*.

Erogazioni liberali effettuate per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19: particolari agevolazioni

Con il Decreto Legge n. 18 del 17 marzo 2020 (c.d. Decreto Cura Italia), attualmente in corso di conversione in Legge, sono state introdotte particolari disposizioni agevolative al fine di promuovere le erogazioni liberali volte a fronteggiare l'evolversi della situazione epidemiologica in Italia causata da COVID-19.

Nello specifico l'art. 66 del Decreto Cura Italia prevede differenti agevolazioni in base alla natura del soggetto erogante, distinguendo tra le persone fisiche e gli enti non commerciali da un lato, e i titolari di reddito di impresa dall'altro.

Giova rilevare che, dalla relazione governativa e tecnica al decreto in oggetto, si evince che tali particolari misure siano concorrenti (e non sostitutive) con quelle già in vigore anteriormente all'emanazione del Decreto Cura Italia.

Con riferimento alle agevolazioni previste per le persone fisiche e per gli enti non commerciali, il comma 1 dell'art. 66 introduce una detrazione d'imposta nella misura del 30%, fino ad un massimo di Euro 30.000, per le erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020 a favore dello

Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Per quanto concerne le misure relative ai soggetti titolari di redditi di impresa, il comma 2 dell'art. 66 rinvia all'art. 27 della Legge n. 133 del 13 maggio 1999, (che a sua volta fa riferimento al DPCM del 20 giugno 2000), con il risultato che devono ritenersi interamente deducibili dal reddito di impresa⁽⁶⁾ le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020, a favore di:

- ONLUS;
- organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro;
- altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti (costituiti con atto costitutivo o statuto redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) che tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari;
- amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici.

Inoltre, l'art. 66 prevede altresì che le erogazioni liberali di cui sopra siano integralmente deducibili ai fini dell'IRAP nell'esercizio in cui sono effettuate.

Da ultimo con riferimento alle erogazioni in natura effettuate sia dai soggetti titolari di reddito di impresa che dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali si prevede che esse siano valorizzate in base alle disposizioni di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019, in quanto compatibili.

Nella tabella che segue si riepilogano le agevolazioni fiscali fruibili da coloro che, al fine di contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, decidessero di effettuare le erogazioni liberali introdotte dal Decreto Cura Italia.

Beneficiario dell'erogazione liberale	Soggetto erogante	Agevolazioni fiscali per il soggetto erogante
Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.	Persona fisica/ente non commerciale.	Detrazione del 30% dell'erogazione dall'imposta sui redditi, fino ad un massimo di Euro 30.000.
ONLUS, organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro, altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti (costituiti con atto costitutivo o statuto redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) che tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari, amministrazioni pubbliche statali regionali e locali, enti pubblici non economici.	Soggetti titolari di reddito di impresa.	Piena deducibilità dell'erogazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

(6) Inoltre, per espressa previsione del citato art. 27 della Legge n. 133 del 13 maggio 1999, le erogazioni liberali in oggetto non rientrano nel novero dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa (con conseguente non imponibilità dei relativi ricavi e plusvalenze) e non sono soggette all'imposta di donazione.

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Antonio Deidda

Partner

**Family Office and
Private Client**

E: adeidda@kpmg.it

T: +39 02 6764 4762

kpmg.com/it

kpmg.com/it/socialmedia



Tomaso de Simone

Partner

**Family Office and
Private Client**

E: tdesimone@kpmg.it

T: +39 06 8096 3552

kpmg.com/app



Family Office and Private Client News / 22 aprile 2020

© 2020 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.