

Risposta n. 178/2024

OGGETTO: Determinazione del costo fiscale della partecipazione detenuta dal socio di una s.n.c. a seguito della rivalutazione degli immobili effettuata dalla società di persone, in regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'articolo 15, commi da 16 a 23 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

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

QUESITO

L'*Istante*, titolare di una quota di partecipazione pari al 50 per cento del capitale sociale di una società immobiliare (di seguito, "*Immobiliare s.n.c.*"), rappresenta di voler procedere ad un'operazione riorganizzativa per conferire le quote detenute nell'*Immobiliare s.n.c.* in una società neocostituita.

Prima dell'operazione di conferimento, *Immobiliare s.n.c.* si trasformerà in società a responsabilità limitata. Successivamente i soci conferiranno nella *newco* le

partecipazioni della società trasformata, ai sensi del comma 2 dell'articolo 177 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito Tuir).

L'*Istante* dichiara che:

- *Immobiliare s.n.c.* «risulta avere al 31.12.2022 una situazione di maggiori utili civilistici rispetto ai redditi fiscali imputati per trasparenza di € 193.440,00» e, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, ha inviato un prospetto per documentare in dettaglio come è emersa, nel corso degli anni, tale differenza;

- *Immobiliare s.n.c.* nel 2008 ha fruito della rivalutazione civilistica e fiscale degli immobili disciplinata dall'articolo 15, commi da 16 a 23 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Per effetto del versamento dell'imposta sostitutiva prevista dalla disposizione sopra richiamata, a parere dell'*Istante*, la propria quota nella *Immobiliare s.n.c.* «ha ottenuto un incremento di valore per € 1.211.560,00».

Tenuto conto che l'*Istante* intende conferire in una società neocostituita la partecipazione detenuta in *Immobiliare s.n.c.*, chiede:

- se «l'imputazione di perdite fiscali per trasparenza al socio, determinate da variazioni diminutive riferite a ricavi e altri proventi iscritti nel conto economico ma non imponibili (contributi Covid, super e iper ammortamenti, ecc.), possa portare il costo fiscale della partecipazione al di sotto dello zero»;

- «se la rivalutazione dei beni effettuata dalla società immobiliare in regime di contabilità semplificata determini un effetto incrementativo del costo fiscale della partecipazione dei soci, tenendo altresì presente che la stessa società ha adottato negli anni successivi il regime di contabilità ordinaria.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al primo quesito, l'*Istante* ritiene che per, effetto dell'articolo 68, comma 6 del Tuir, nella parte in cui dispone che per le partecipazioni in società di persone «*il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputatiti, gli utili distribuiti al socio*», il costo fiscale della partecipazione «*si modifica anche per effetto di eventi quali il risultato fiscale attribuito per trasparenza ai soci e la distribuzione dell'utile agli stessi soci.*». Tale "*meccanismo*", considerata la formulazione letterale della norma, «*non dovrebbe mai portare il costo fiscale della partecipazione al di sotto dello zero, in quanto la distribuzione dell'utile decrementa il costo ma sempre nei limiti del reddito imputato per trasparenza.*».

Inoltre, l'attribuzione di perdite fiscali al socio «*potrebbe portare il costo fiscale della partecipazione al di sotto dello zero ma tale fattispecie non potrebbe in alcun modo essere soggetta a tassazione mancando qualsiasi presupposto reddituale.*».

L'*Istante* conclude che «*in costanza di partecipazione le regole previste dall'art. 68, co. 6, del TUIR, non contemplano la possibilità che il costo fiscale della partecipazione del socio scenda al di sotto dello zero (semmai il costo può solo azzerarsi).*».

In relazione al secondo quesito, l'*Istante* evidenzia che *Immobiliare s.n.c.* ha rivalutato gli immobili detenuti nell'anno d'imposta 2008 quando adottava il regime contabile semplificato e che, solo successivamente, ha optato per il regime contabile ordinario. La prassi dell'amministrazione finanziaria (paragrafo 4.2 della circolare 26 gennaio 2001, n. 5/E), citata nell'istanza di interpello, evidenzia che per i soggetti in

contabilità semplificata *«non si applica il corpo di norme che disciplina il saldo attivo di rivalutazione, essendo questo legato all'evidenza di un dato (l'ammontare della riserva) desumibile dal bilancio. In altri termini, tali contribuenti possono rivalutare i beni senza dover osservare alcuna cautela in relazione al saldo attivo.»*.

Inoltre, la circolare 15 luglio 2005, n. 33/E ha precisato che *«per quanto concerne le società di persone, l'affrancamento delle riserve in sospensione mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva produce i medesimi effetti che si sarebbero generati in caso di tassazione ordinaria.»*

Pertanto, per evitare un fenomeno di doppia imposizione sul medesimo reddito, l'importo assoggettato ad imposta sostitutiva, il cui onere è a carico della società, si considera imputato per trasparenza al socio, senza scontare ulteriore imposizione. Ne consegue che ai sensi del comma 6 dell'art. 68 del TUIR il costo fiscale della partecipazione è aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva e sarà diminuito, fino a concorrenza del reddito tassato, degli utili distribuiti al socio, per il quale tale distribuzione non comporterà alcuna tassazione.»

Per quanto sopra esposto, l'Istante ritiene che il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato in occasione della rivalutazione dei beni d'impresa da parte della società in regime di contabilità semplificata debba essere attribuito per "trasparenza" ai soci e conseguentemente incrementare il costo fiscale della partecipazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11, comma 1, lettera a), dello Statuto dei diritti del contribuente, come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n.

156 (formulazione vigente alla data di presentazione dell'interpello), disponeva che *«il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:*

a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza».

Avvalendosi dell'istituto dell'interpello, disciplinato dal predetto articolo 11 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016, come modificato dal successivo provvedimento del 1° marzo 2018, alla luce dei chiarimenti di cui alla circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, il contribuente può a tal fine presentare un'apposita istanza che, a pena di inammissibilità, deve, tra l'altro, contenere:

a) *«la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, da valutarsi alla luce della possibilità di rendere una risposta al quesito prospettato»;*

b) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;

c) l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta.

In ordine al contenuto delle istanze di interpello, l'articolo 3, comma 1, lettera c), del citato decreto n. 156 del 2015 dispone che l'istanza deve contenere la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie.

L'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 156 del 2015 dispone l'inammissibilità delle istanze per le quali si verifica la mancanza della circostanziata e specifica descrizione del caso "*concreto e personale*".

Nel caso di specie, con riferimento al primo quesito relativo all'effetto dell'imputazione di perdite fiscali conseguite dalla *Immobiliare s.n.c.*, sul costo fiscale della partecipazione detenuta dal socio istante, si fa presente che lo stesso non riguarda un caso "*concreto e personale*" in quanto, come risulta dall'istanza e dalla documentazione integrativa presentata, la società *Immobiliare s.n.c.* non ha mai conseguito né imputato perdite fiscali ai propri soci.

Pertanto, in applicazione della normativa e prassi sopra illustrata, detto quesito deve essere dichiarato inammissibile, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera *a*), del decreto legislativo n. 156 del 2015, con la conseguenza che non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (nella formulazione vigente alla data di presentazione dell'interpello).

In merito al secondo quesito, si evidenzia che la circolare 1° marzo 2022, n. 6/E (cfr. quesito 3.2) ha trattato il tema della disciplina «*del saldo attivo di rivalutazione di un bene immobile da parte di società in contabilità ordinaria che ha rivalutato il bene, ai sensi del decreto-legge n. 185 del 2008, in un periodo d'imposta precedente, in cui adottava la contabilità semplificata*».

Il documento di prassi richiamato ha evidenziato che con «*la circolare n. 57/E del 18 giugno 2001, è stato precisato che, nell'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria, la mancanza di una contabilità generale e del bilancio non consente ai soggetti che si avvalgono di regimi semplificati di effettuare accantonamenti a riserva e, pertanto, non è configurabile in nessun caso la distribuzione di una riserva.*

Al momento della successiva attivazione della contabilità sistematica, il contribuente dovrà costituire i saldi patrimoniali di partenza secondo le disposizioni stabilite dal decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. In tal caso, l'iscrizione in contabilità dei beni rivalutati non comporterà la ricostruzione di alcuna riserva di rivalutazione.

Inoltre, con la circolare. n. 37/E del 2016 - seppur in tema di «Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale» - è stato precisato che la rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera - a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la "creazione" di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta (cfr. circolari n. 11/E del 2009 e n. 22/E del 6 maggio 2009), anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.

Considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non comporta l'iscrizione di una riserva in sospensione d'imposta, il maggior valore del bene rivalutato troverà la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva - qualificabile fiscalmente come riserva di utili -libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non sarà assoggettato a imposta sostitutiva prevista in materia di assegnazione agevolata.

In considerazione di ciò, in sede di assegnazione dei beni ai soci, il valore fiscale includerà gli effetti della rivalutazione operata ai sensi dell'articolo 15 del menzionato

decreto-legge n. 185 del 2008 e, nella medesima misura, non risulta alcun saldo attivo di rivalutazione da affrancare riferibile ai beni in esame.

Restano fermi gli effetti ordinari derivanti dall'annullamento della riserva di cui si tratta in sede di assegnazione del bene.».

In linea con la richiamata prassi, considerato che, come evidenziato nell'istanza, *Immobiliare s.n.c.* all'atto della rivalutazione degli immobili nel 2008 applicava il regime di contabilità semplificata, la stessa non poteva iscrivere alcun saldo attivo di rivalutazione e, a seguito dell'opzione per la contabilità ordinaria, avrebbe dovuto iscrivere, in contropartita del maggior valore dei cespiti affrancati, una posta di patrimonio netto utilizzabile per la copertura di perdite d'esercizio, liberamente distribuibile ai soci.

Risulta, pertanto, inconferente il richiamo alla circolare n. 33/E del 2008 riferita alla diversa ipotesi dell'affrancamento di una riserva iscritta in contropartita al maggior valore degli immobili e che, analogamente alla tassazione ordinaria, comporta l'aumento del costo fiscale della partecipazione, in applicazione di quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 68 del Tuir.

Nel caso di specie, invece, la riserva è già libera da vincoli e, pertanto, all'atto della sua iscrizione in contropartita ai maggiori valori dei cespiti rivalutati non può incrementare il costo fiscale della partecipazione non trovando applicazione il citato comma 6 dell'articolo 68 del Tuir in assenza di imputazione del reddito al socio.

Per quanto sopra esposto, si ritiene che la rivalutazione dei beni effettuata nel 2008 da *Immobiliare s.n.c.* non incrementi il costo fiscale della partecipazione detenuta

dall'*Istante* neanche per effetto della successiva opzione della società per il regime della contabilità ordinaria.

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

Resta fermo l'ordinario potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)