

Risposta n. 505

OGGETTO: Articolo 170 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Distribuzione di una riserva in sospensione d'imposta a seguito di trasformazione societaria regressiva.

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

QUESITO

La società istante rappresenta di aver proceduto, nel corso del 2018, alla ripartizione della somma di euro ... in favore di soci persone fisiche - non in regime d'impresa - a valere su una riserva di rivalutazione (in sospensione di imposta) di ... euro.

Il dividendo è stato attribuito ai soci in proporzione alle quote di partecipazione al capitale; in particolare, all'uno, titolare di una quota di partecipazione non qualificata del ...%, è stata attribuita una somma di euro ..., all'altro, titolare di una quota di partecipazione qualificata del ...%, un importo di ...euro.

Il contribuente dichiara che la riserva di utili in sospensione d'imposta di cui sopra, parzialmente oggetto di distribuzione ai soci, origina da un'operazione di rivalutazione di immobili di proprietà, effettuata ai sensi dell'articolo 15, commi da 16 a 23, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, finalizzata a dare rilievo al maggior valore fiscale degli stessi, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 3%.

L'istante precisa, altresì, che il saldo attivo di rivalutazione, pari a euro ..., in ottemperanza a quanto disposto dal comma 18 dell'articolo 15 del D.L. n. 185 del 2008, è stato accantonato e iscritto, nel bilancio 2008, in una speciale riserva, designata con riferimento al decreto legge in esame.

Si fa rilevare, inoltre, che la società non si è avvalsa della facoltà di affrancare il saldo attivo di rivalutazione e la riserva così iscritta ha assunto la qualifica di riserva di utili in sospensione d'imposta.

Ciò premesso, la società, nel 2014, ha dato corso a un'operazione di trasformazione societaria regressiva, passando dalla forma giuridica di società a responsabilità limitata a società in accomandita semplice e dichiara che, anche dopo la trasformazione, ha mantenuto iscritta in bilancio la riserva in disamina con l'indicazione della originaria destinazione, ha continuato ad adottare il regime contabile ordinario e ha consentito il monitoraggio della riserva, indicandone l'importo nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti in ordine alla corretta tassazione dell'operazione di distribuzione della riserva in commento, in capo alla società e in capo ai soci e al conseguente corretto adempimento dichiarativo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società osserva che, se la rivalutazione fosse stata effettuata direttamente da una società trasparente, la successiva distribuzione della riserva in sospensione d'imposta avrebbe determinato la rilevanza dell'operazione in capo alla società e, per effetto del principio di trasparenza, in capo ai soci; la società, in sostanza, avrebbe dovuto procedere ad una variazione in aumento nel Quadro F del Modello Unico Società di Persone e attribuito il reddito per trasparenza ai soci.

Purtuttavia, considerato che l'istante ha acquisito la natura di società trasparente per effetto di un'operazione di trasformazione societaria regressiva, il contribuente

evidenzia perplessità in ordine alla possibile congiunta applicazione dell'articolo 5 del TUIR di cui al d.P.R. n. 917 del 1986 e il comma 5 dell'articolo 170 del medesimo TUIR.

Considerato che la società intende evitare una doppia tassazione (l'applicazione congiunta dell'articolo 5 del TUIR e la disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 170 del TUIR), propone la soluzione che segue.

La società dichiara l'intenzione di:

- versare al di fuori della dichiarazione, ma negli stessi termini di scadenza del pagamento, un'imposta IRES pari al 24% della somma ripartita, maggiorata del 3%;
- indicare la riduzione della riserva nei righi RS2 e RS3 della dichiarazione relativa all'esercizio 2018;
- certificare ed effettuare una ritenuta a titolo d'imposta pari al 26% al socio con partecipazione non qualificata e al socio con partecipazione qualificata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, l'applicazione della disciplina della rivalutazione di cui al decreto legge n. 185 del 2008 e della disciplina fiscale in tema di trasformazione societaria di cui all'articolo 170 del TUIR.

Il comma 18 dell'articolo 15 prevede che: *"Il saldo attivo, risultante dalle rivalutazioni eseguite, deve essere imputato al capitale o imputato in una speciale riserva designata con riferimento al presente decreto legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione, che ai fini fiscali costituisce riserva in sospensione d'imposta"*.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009, n. n. 11/E, in argomento, ha chiarito altresì che:

- *"Il (...) saldo costituisce (...) riserva in sospensione di imposta, ai fini fiscali,*

nell'ipotesi in cui il contribuente abbia optato per dare rilievo anche ai fini fiscali alla rivalutazione, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva;

- Il comma 19 dell'articolo 15 del decreto legge prevede la possibilità di affrancare il saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento. (...) l'affrancamento del saldo attivo riguarda esclusivamente l'ipotesi in cui il contribuente abbia dato rilevanza fiscale alla rivalutazione con il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori rivalutati;

- nell'ipotesi di distribuzione del saldo attivo non affrancato (...) il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società. In tal caso, il saldo attivo distribuito costituisce interamente utile in capo ai soci".

In proposito, come chiarito con la risposta n. 332 dell'8 agosto 2019, la riserva in sospensione d'imposta - che, virtualmente, confluisce tra le riserve di utili propriamente dette nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione - deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta.

Nel caso di specie l'istante risulta essere l'avente causa di un'operazione di trasformazione societaria regressiva avvenuta nel 2014, per cui si rende necessario precisare quanto segue.

Il comma 4 dell'articolo 170 del TUIR, nell'ipotesi di trasformazione societaria regressiva, prevede che: "*Nel caso di trasformazione di una società soggetta all'imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono imputate ai soci, a norma dell'articolo 5:*

a) nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine;

b) nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la detta indicazione."

Il comma 5 del medesimo articolo dispone altresì che: "*Le riserve di cui al comma 4 sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'articolo 73.*".

In applicazione del menzionato comma 4, quindi, sul presupposto che dopo la trasformazione le riserve costituite prima della trasformazione (escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47), risultino iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, il momento impositivo è individuato nel periodo di imposta in cui le predette riserve sono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio.

Nel caso specifico, in considerazione del rispetto delle previsioni di cui alla lettera *a)* del comma 4 dell'articolo 170 e della circostanza per cui il periodo di formazione della riserva in parola, secondo i chiarimenti forniti nella risposta n. 332 del 2019, corrisponde al 2018, si ritiene che la distribuzione del saldo attivo non affrancato concorra a formare il reddito della società in tale periodo d'imposta, secondo le regole previste per le società di persone e non ai sensi dell'articolo 170, comma 5, del TUIR, il quale presuppone viceversa che la riserva sia già confluita ai fini fiscali prima della trasformazione societaria regressiva tra le riserve di utili propriamente dette.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)