

Risposta n. 197/2023

OGGETTO: Opzione per il regime SIIQ/SIINQ ai sensi dell'articolo 1, commi 119 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Verifica di alcuni requisiti non posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime speciale.

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

QUESITO

ALFA è una società controllata al cento per cento da BETA, Società di Investimento Immobiliare Quotata che ha adottato il regime speciale SIIQ/SIINQ disciplinato dall'art. 1, commi 119 e ss., della legge 27 dicembre 2006, n. 296 sin dal periodo d'imposta 2008.

La società è stata coinvolta in un progetto di riordino organizzativo e societario interno al gruppo BETA, che si è tradotto nella fusione per incorporazione di due società interamente controllate dal gruppo in ALFA ed una successiva scissione parziale e

proporzionale di ALFA, nella sua configurazione post-fusione, a favore della società di recente costituzione GAMMA (anch'essa interamente controllata dal gruppo BETA).

Entrambe le operazioni di fusione e scissione si sono perfezionate ai fini giuridici il 1° ottobre 2021.

Attraverso tali operazioni, come sottolineato nell'istanza, il gruppo ha inteso razionalizzare la propria struttura organizzativa e partecipativa a livello di società controllate, concentrando nella società istante la proprietà dei centri commerciali e l'attività di locazione immobiliare «pura», e in GAMMA l'attività di affitto dei rami d'azienda relativi alla gestione dei singoli esercizi all'interno dei centri commerciali, anche ai fini dell'ingresso, da parte di ALFA, nel regime speciale SIIQ/SIINQ.

A seguito delle descritte operazioni, in vista dell'adozione del regime speciale SIIQ/SIINQ (in qualità di Società di Investimento Immobiliare non quotata) a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'amministratore unico di ALFA ha disposto, con specifica determinazione del 27 dicembre 2021:

- di esercitare l'opzione per il regime di tassazione SIINQ;
- di adottare i principi contabili internazionali (IAF/IFRS) a decorrere dalla redazione del bilancio di esercizio al 31 dicembre 2021;
- di convocare l'Assemblea straordinaria per la trasformazione in società per azioni, con contestuale adeguamento dello statuto sociale al fine di conseguire la qualifica di SIINQ, nonché per la nomina del collegio sindacale (in sostituzione del sindaco unico).

Conseguentemente, ALFA:

- ha esercitato l'opzione per il regime speciale, ai sensi del comma 125 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006, in data 28 dicembre 2021, presentando l'apposita comunicazione;

- sta predisponendo il bilancio di esercizio al 31 dicembre 2021 in applicazione dei principi contabili internazionali (IAF/IFRS) e in conformità a quanto disciplinato dal principio IFRS 1 in merito alla transizione verso detti principi;

- ha quantificato la c.d. "imposta d'ingresso" al regime speciale, prevista dal comma 126 dell'art. 1 della l. 296/2006, per la quale prevede di versare la prima rata entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'IRES relativa al periodo d'imposta 2021.

Tuttavia, come sottolineato nell'interpello, per motivi organizzativi, l'Assemblea straordinaria dei soci di ALFA, con cui è stata formalizzata la trasformazione in società per azioni ed il contestuale adeguamento dello statuto sociale, si è tenuta in data 20 gennaio 2022.

Ciò premesso, la società istante chiede chiarimenti sulla disciplina riguardante, in particolare, l'estensione del regime speciale SIIQ-SIINQ, in presenza di opzione congiunta, alle società per azioni, non quotate, residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente e partecipate da SIIQ o altre SIINQ, nel rispetto di determinate condizioni e requisiti partecipativi, ai sensi del comma 125 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006.

Al riguardo, nel richiamare alcuni aspetti della disciplina rilevanti ai fini della fattispecie in esame, la società fa presente che, ai sensi dell'articolo 2 del DM 7 settembre 2007, n. 174:

- l'esercizio dell'opzione per il regime speciale si esercita presentando, entro il termine del periodo d'imposta anteriore a quello dal quale il contribuente intende avvalersene, l'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità ivi stabilite;

- l'opzione per il regime SIIQ/SIINQ produce i suoi effetti anche se alcuni requisiti non siano posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione, purché intervengano dall'inizio del primo periodo di imposta in cui si intende applicare la disciplina speciale, e detta circostanza venga comunicata all'Agenzia delle entrate, mediante il modello approvato per l'esercizio dell'opzione, entro trenta giorni dall'inizio del medesimo periodo di imposta.

Ciò posto, tenuto conto che la formalizzazione della trasformazione in società per azioni e il contestuale adeguamento dello statuto sociale è avvenuta, nel caso prospettato, in data 20 gennaio 2022 - ancorché la determinazione sia stata assunta in data 27 dicembre 2021 - la società chiede di sapere se l'opzione per il regime speciale, esercitata entro i termini (con istanza presentata il 28 dicembre 2021), possa intendersi correttamente perfezionata, ai fini dell'applicazione del regime già a decorrere dal periodo d'imposta 2022, eventualmente sanando il "tardivo adempimento" mediante l'applicazione della cosiddetta "remissione in bonis", di cui all'articolo 2 del decreto legge n. 16 del 2012.

Inoltre, qualora l'interpretazione prospettata non fosse accolta, la società chiede di sapere se, al fine di esercitare l'opzione per il regime speciale SIIQ/SIINQ per il periodo d'imposta successivo, con inizio dal 1° gennaio 2023, sia tenuta ad inviare nuovamente la comunicazione prevista dall'articolo 2 del decreto ministeriale del 7 settembre 2007,

n. 174, entro il 31 dicembre 2022, e a rideterminare, con riferimento a tale data, la citata imposta d'ingresso (con conseguente rinvio dell'obbligo di versamento della prima rata sino al termine previsto per il versamento del saldo IRES relativo al periodo d'imposta 2022).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'opzione per il regime SIINQ, esercitata in data 28 dicembre 2021, possa considerarsi perfezionata e che, di conseguenza, la stessa potrà applicare la disciplina speciale già a decorrere dal periodo d'imposta 2022.

A sostegno della soluzione proposta, la società istante ribadisce che, essendo in possesso di tutti i requisiti economici e patrimoniali previsti dalla normativa, ha provveduto ad integrare il requisito della forma giuridica e ad adeguare il proprio statuto sociale nei primi giorni del primo periodo di imposta da cui intende adottare il regime opzionale, dando, di fatto, formale attuazione - con l'assemblea tenutasi il 20 gennaio 2022 - ad una determinazione assunta prima (i.e. il 27 dicembre 2021) dell'esercizio dell'opzione (avvenuta il 28 dicembre 2021). Tale circostanza dimostra, secondo l'istante, la sua buona fede considerato che è incorso in una "mera dimenticanza", e non anche in un ripensamento ovvero in una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. Peraltro, l'adempimento in parola è avvenuto nella finestra temporale espressamente dall'articolo 2 del d.m n. 174/2007 attuativo della disciplina del regime opzionale SIIQ/SIINQ.

Ciò premesso, in ragione della coerenza del comportamento tenuto, ALFA fa presente, altresì, di avere provveduto a sanare il tardivo adempimento con il versamento della sanzione dovuta ex art. 2, comma 1 del decreto legge n. 16 del 2012, per la

remissione in bonis, istituto previsto dal legislatore al fine di salvaguardare la scelta operata dal contribuente, incorso in "mere dimenticanze" relative a comunicazioni ovvero, in generale ad "adempimenti formali non eseguiti tempestivamente", in ordine a regimi opzionali subordinati a tali adempimenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 119 a 141-bis, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007) e successive modificazioni ha introdotto uno speciale regime agevolativo contabile e fiscale (cosiddetto "regime SIIQ") che consente, alle Società di Investimento Immobiliare Quotate che svolgono in via prevalente l'attività di locazione immobiliare, di adottare, in presenza di determinati requisiti fissati dalla norma, un particolare sistema di tassazione, in cui il reddito derivante dall'attività di locazione immobiliare (c.d. "gestione esente") è esentato da imposizione sia ai fini IRES che IRAP, ed assoggettato integralmente a tassazione all'atto della distribuzione dei dividendi, con l'obbligo per la società di distribuire una parte dell'utile che ha beneficiato dell'esenzione.

Più in particolare, il comma 125 della citata legge - nella formulazione precedente alle recenti modifiche apportate dal comma 718 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge finanziaria 2022), a decorrere dal 1° gennaio 2022 - prevedeva, in presenza di opzione congiunta, l'applicazione del regime speciale anche alle "società per azioni" residenti nel territorio dello Stato, non quotate, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente, qualora controllate da una SIIQ (anche congiuntamente ad altre SIIQ) avente i requisiti per il consolidamento di cui agli articoli 117, comma 1,

e 120 del TUIR, i cui diritti di voto e di partecipazione agli utili fossero posseduti per almeno il 95 per cento dalla stessa controllante.

Nel sostituire il primo periodo del citato comma 125, la legge finanziaria 2022 ha modificato, in sostanza, i requisiti per la qualificazione di una società come "SIINQ", sia da un punto di vista strettamente soggettivo, estendendo l'ingresso al regime speciale ad ulteriori tipologie di società di capitali non quotate, sia dal punto di vista oggettivo, ampliando le condizioni di accesso.

Come anche chiarito con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2022, in base all'attuale formulazione del comma 125, possono qualificarsi come SIINQ e, di conseguenza, applicare il regime speciale previsto per le SIIQ, non solo le società per azioni, ma anche le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata "non quotate", residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente, a condizione che il relativo capitale sociale non sia inferiore a euro 50.000, limite previsto per la costituzione delle società per azioni dall'articolo 2327 del codice civile.

Inoltre, con riferimento ai requisiti partecipativi, il medesimo comma 125 stabilisce che una società può qualificarsi come SIINQ se partecipata alternativamente:

1) da una SIIQ, o da un'altra SIINQ, che singolarmente possieda più del 50 per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria e del cinquanta per cento dei diritti di partecipazione agli utili;

2) oppure da una o più SIIQ (o da una o più SIINQ) che, congiuntamente ad uno o più Fondi di Investimento Alternativo immobiliare, possiedano il 100 per cento della partecipazione al capitale sociale, nonché dei diritti di voto e di partecipazione agli utili,

a condizione che almeno il 50 per cento sia posseduto, in particolare, dalla/e SIIQ o SIINQ partecipante/i).

Resta fermo, per tutti i soggetti che aderiscono al regime speciale di gruppo, l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio in conformità ai principi contabili internazionali, oltre che quello di rispettare le disposizioni recate dai commi da 119 a 141, come previsto dall'ultimo periodo del citato comma 125, rimasto invariato.

Con riferimento agli aspetti procedurali, il decreto ministeriale del 7 settembre 2007, n. 174, contenente le disposizioni attuative della disciplina delle SIIQ-SIINQ, all'articolo 2 prevede che l'opzione per il regime speciale è esercitata mediante la presentazione - entro il termine del periodo d'imposta anteriore a quello dal quale la società intende avvalersene - dell'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. provvedimento del 18 dicembre 2015).

Come precisato dal citato articolo 2 del DM attuativo, i requisiti previsti dalla norma devono essere posseduti "all'inizio del primo periodo d'imposta dal quale il soggetto che esercita l'opzione intende avvalersi del regime speciale" (comma 2); tuttavia, qualora uno o più requisiti non siano posseduti al momento di esercizio dell'opzione, "l'opzione non produce effetti se la ricorrenza dei requisiti non intervenga a decorrere dall'inizio del primo periodo d'imposta da cui si intende applicare il regime speciale". In questa ipotesi, occorre dare comunicazione di tale circostanza all'Agenzia delle entrate, entro 30 giorni dall'inizio del medesimo periodo di imposta, con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione (comma 4).

Ciò premesso, alla luce delle recenti modifiche introdotte dalla citata legge finanziaria 2022 - riguardanti, in particolare, l'estensione dell'ambito soggettivo di

applicazione del regime SIINQ - si ritiene che la soluzione proposta dalla società istante possa essere accolta, anche se si rendono necessarie alcune precisazioni al riguardo, non potendosi condividere le motivazioni esposte nell'interpello.

Come sopra precisato, in base alla precedente formulazione del comma 125, in vigore fino al 31 dicembre 2021, le "Società di Investimento Immobiliare non quotate" (SIINQ) ammesse al regime speciale erano solo quelle costituite in "Società per azioni". Per tale motivo, al fine di poter esercitare l'opzione, la società istante aveva correttamente avviato, sebbene a ridosso della fine del precedente anno, il procedimento di trasformazione in "società per azioni", senza, tuttavia, riuscire a far sì che il requisito soggettivo relativo alla forma giuridica fosse integrato già "all'inizio del primo periodo d'imposta" dal quale la società intendeva avvalersi del regime speciale, come richiesto dalla norma (cfr. articolo 2 DM n. 174 del 2007).

Tuttavia, occorre considerare che, prima della trasformazione in società per azioni - avvenuta dopo l'inizio dell'anno in corso, a seguito della convocazione dell'Assemblea straordinaria dei soci di ALFA in data 20 gennaio - la società istante era costituita in "società a responsabilità limitata", forma giuridica ammessa, in base all'attuale formulazione del comma 125, alla fruizione del regime, oltre a quella di "società per azioni" (e in "accomandita per azioni"), a partire dal 1° gennaio 2022.

Si ritiene, pertanto, che, con riferimento al primo periodo d'imposta dal quale intende avvalersi del regime speciale, la società sia in possesso, comunque, "fin dall'inizio" del requisito soggettivo richiesto dalla disciplina di riferimento, e che possa, pertanto, applicare il regime a decorrere dall'anno 2022, nel presupposto - non verificato

dalla scrivente ai fini del presente interpello - che anche gli ulteriori requisiti o condizioni previste dalla disciplina, siano soddisfatti.

Da un punto di vista degli adempimenti, si osserva che l'istante, nel compilare la comunicazione, ha spuntato la casella indicando il possesso del requisito di "Società per azioni residenti nel territorio dello Stato o società residenti in Stati UE o Stati aderenti allo spazio economico inclusi nel decreto previsto dall'articolo 11, comma 4, lettera c) del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239 con stabile organizzazione nel territorio dello Stato".

Invero, alla data di invio del modello (28 dicembre 2021) l'istante non era in possesso dei requisiti richiesti dalla norma - sopravvenuti al 1° gennaio 2022 per effetto delle modifiche recate dalla legge di bilancio 2022 - sicché in conformità alle istruzioni al predetto modello comunicativo, secondo cui «Qualora al momento della comunicazione dell'opzione uno o più requisiti non siano ancora posseduti, la corrispondente casella non va barrata. In tale ipotesi, il contribuente, dovrà comunicare successivamente all'Agenzia delle Entrate il possesso di tali requisiti», l'istante avrebbe dovuto omettere di spuntare la casella in parola, salvo comunicare all'Agenzia delle entrate, nei termini previsti dall'articolo 2 del citato DM attuativo, l'avverarsi del "requisito soggettivo".

La comunicazione inviata era dunque - alla data del 28 dicembre 2021 - formalmente non corretta. L'irregolarità può comunque considerarsi assorbita dal versamento della sanzione di 250 euro, già eseguito dall'istante ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44, che disciplina la c.d. remissione in bonis, istituto introdotto per consentire

la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali anche nel caso di violazione degli obblighi formali di comunicazione.

Nel caso specifico, tenuto conto che, per effetto delle norme sopravvenute, la comunicazione tardiva sarebbe analoga a quella già trasmessa in data 28 dicembre 2022 e, nel presupposto che sussistano tutti i requisiti sostanziali, non è necessaria la presentazione di una comunicazione correttiva.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**