



Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso

Roma, 05 novembre 2008

Oggetto: ***Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – ALFA SRL - Comunicazione delle minusvalenze realizzate a seguito dell'annullamento della partecipazione in una società liquidata - Articolo 1, comma 4, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

#### QUESITO

In data 06/05/08 la società istante "ALFA srl" ha acquisito il 100% delle quote della società "BETA snc" da soci terzi indipendenti. Detta cessione ha comportato per i venditori (numero quattro persone fisiche) la monetizzazione dei plusvalori latenti, con pagamento delle relative imposte.

La società istante è stata appositamente costituita nel corso dell'esercizio 2008 dalla società "GAMMA società cooperativa per azioni" per acquistare le quote nella società "BETA snc" in quanto, da un punto di vista civilistico, è dubbia la possibilità che una società cooperativa possa detenere in modo diretto partecipazioni in una società di persone.

Lo statuto della società istante prevede l'esercizio in forma specializzata delle attività di vendita al dettaglio ed all'ingrosso di articoli per la pulizia e l'igiene della persona e della casa, detersivi, articoli di profumeria e bigiotteria, articoli casalinghi e di uso domestico, mercerie e biancheria intima, attività questa già svolta dalla società "BETA snc".

Il gruppo cui l'istante appartiene ha interesse ad una semplificazione della catena societaria attraverso l'eliminazione di un livello societario superfluo, costituito dall'esistenza della società "BETA snc". Pertanto si intende procedere allo scioglimento di quest'ultima società.

Stante la previsione dell'art. 2272, comma 1, punto 4) del codice civile, in tema di società di persone, lo scioglimento della società partecipata, causato dalla mancata ricostituzione della pluralità dei soci entro sei mesi dall'acquisto della partecipazione, appare la strada maestra e il percorso naturale per la semplificazione dell'organigramma societario.

A seguito del verificarsi dello scioglimento con conseguente liquidazione ed assegnazione all'unico socio del patrimonio della snc, l'istante proseguirebbe l'attività d'impresa svolta dalla snc, annullando la partecipazione in quest'ultima e acquisendo la relativa azienda.

L'istante intende sapere:

A) il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda assegnata alla società istante da parte della società BETA snc a seguito del suo scioglimento;

B) la determinazione delle componenti di reddito in capo alla società istante a seguito dell'annullamento delle quote della snc;

C) il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi della snc e per il versamento delle relative imposte;

D) se, nell'ipotesi in cui per effetto dello scioglimento e dell'assegnazione dell'azienda della snc si realizzi una minusvalenza da annullamento della partecipazione nella società "BETA snc", la stessa debba essere comunicata ai sensi dell'art. 1, comma 4 del DL 209/2002 e del Provvedimento direttoriale del 22/5/03.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA DEL CONTRIBUENTE

A) Carattere realizzativo dell'assegnazione: come previsto dai pareri del Comitato consultivo norme antielusive nn. 14 e 15 del 12/4/06, se il socio di una società di persone è già in regime d'impresa, l'operazione di assegnazione, a seguito di scioglimento per mancata ricostituzione della compagine sociale, non è neutrale da un punto di vista fiscale. Tale operazione fa emergere componenti di reddito, positivi o negativi, imponibili e non deducibili, ex artt.86, comma 3 e 101, comma 1, del TUIR.

Poiché nell'assegnazione il corrispettivo del trasferimento coincide con il valore normale dell'azienda trasferita, il valore fiscalmente riconosciuto in capo al socio assegnatario coincide con il valore utilizzato per determinare la relativa plusvalenza/minusvalenza dei beni assegnati in capo alla snc.

B) Determinazione delle componenti di reddito in capo al socio a seguito dell'annullamento delle quote nella snc: ai sensi degli artt. 47, commi 5 e 7; 86 comma 5-bis e 101 comma 1, del TUIR, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di liquidazione, a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale, non hanno natura reddituale per il socio ma riducono il costo fiscale della partecipazione. Solo l'eccedenza rappresenta plusvalenza.

Nel caso di specie, a seguito dell'assegnazione all'unico socio, la società "BETA snc" rileverà una plusvalenza tassabile (art. 86 comma 3, del TUIR) o una minusvalenza indeducibile (art.101 comma 1, del TUIR). Se vi è plusvalore, il valore fiscale della partecipazione dovrà essere aumentato; nel caso di minusvalore, nessun decremento della partecipazione dovrà essere effettuato, in quanto la minusvalenza, come su indicato, è indeducibile per la società assegnante. Molto probabilmente dall'operazione prospettata, ad avviso dell'istante, emergerà una plusvalenza da assegnazione che sarà indicata nella dichiarazione della snc ed imputata per trasparenza al socio, che dovrà includerlo nel suo reddito imponibile.

Dopo lo scioglimento la partecipazione in “BETA snc” dovrà essere annullata e si dovrà effettuare un confronto tra il valore fiscale delle quote e il valore normale dell'azienda assegnata. La differenza fra valore normale dell'azienda e costo fiscalmente riconosciuto delle quote avrà rilevanza fiscale, fatte salve le disposizioni di cui all'art. 87 e all'art. 101 del TUIR, che, a certe condizioni, limitano, rispettivamente, la tassazione delle plusvalenze e sanciscono l'indeducibilità totale delle minusvalenze.

In sostanza, l'assegnazione “realizzativa” darà luogo in un primo tempo ad una componente positiva di reddito, imputata al socio per trasparenza, pari alla plusvalenza da assegnazione. Ciò determinerà un aumento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, pari al reddito imputato al socio. Successivamente, l'assegnazione dell'azienda originerà i seguenti effetti: per la parte di tale valore corrispondente alla plusvalenza realizzata e già imputata al socio (da considerarsi riserva di utili), vi sarà la riduzione del costo fiscale della partecipazione, secondo lo schema previsto dall'art. 68 del TUIR. Quanto invece alla parte di valore dell'azienda assegnata che trova contropartita nelle riserve di capitali della società “BETA snc”, anche qui vi sarà la riduzione del costo della partecipazione, in applicazione dell'art. 47, comma 5 e art. 85, comma 5-bis, del TUIR.

L'eventuale valore fiscale residuo della partecipazione annullata darà luogo ad una minusvalenza in capo al socio, eventualmente deducibile in mancanza dei requisiti “pex”.

C) Termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi: ai sensi dell'art. 5 DPR 322/98 la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del 7° mese successivo a tale data. Poiché la snc è stata sciolta per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di 6 mesi senza formale messa in liquidazione, la società istante ritiene applicabili gli ordinari termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi ex art. 2 del DPR 322/98 e pertanto la dichiarazione

dovrà essere presentata entro il 31/7 dell'anno successivo a quello di scioglimento. Il versamento del saldo delle imposte dovrà essere effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione.

D) Minusvalenza - eventuale obbligo di comunicazione: l'art. 1, comma 4 del DL 209/02 e il Provvedimento del 22/05/2003 regolano la comunicazione all'Agenzia delle entrate delle minusvalenze di importo superiore a Euro 5.000.000 a pena di ineducibilità della minusvalenza. La società istante ritiene che l'eventuale minusvalenza emergente in seguito all'annullamento della partecipazione nella snc non rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 1, comma 4 del DL 209/02 non trattandosi né di una cessione né di una operazione a questa equiparabile, ma di una perdita derivante dall'annullamento della partecipazione.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In primo luogo si evidenzia che i primi tre quesiti posti sono da considerarsi inammissibili in quanto non presentano aspetti di incertezza relativamente all'interpretazione delle norme tributarie.

Al riguardo, si osserva che ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 *“ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria ...circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione delle disposizioni stesse”*.

Inoltre la circolare n. 50/E del 31 maggio 2001 ha precisato che *“non sussistono le condizioni di incertezza qualora sia stata fornita dall'amministrazione finanziaria la soluzione interpretativa a casi analoghi a quello prospettato dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota, portata a conoscenza del contribuente...”*.

Tuttavia, in merito ai predetti quesiti si fornisce qui di seguito un parere in applicazione della circolare n. 99 del 2000, parere che, quindi, non è

produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212.

Nel merito si premette che ai sensi dell'art. 2272, n. 4) del codice civile tra le cause di scioglimento della società di persone è previsto il venir meno della pluralità dei soci a meno che, entro il termine dei sei mesi, non si provveda alla ricostituzione della pluralità dei soci.

Nel caso in cui, decorsi sei mesi, l'unico socio decida di continuare in proprio l'attività della società che si estingue, benché non sia stata formalmente attivata la procedura di cui all'articolo 2280 del codice civile mediante la nomina dei liquidatori, la predisposizione di un piano di riparto, ecc., non vi è dubbio che si è in presenza di una operazione di liquidazione societaria.

Più precisamente, con lo scioglimento della società si verifica un'ipotesi di assegnazione dell'azienda al socio superstite intenzionato a proseguire l'attività di impresa.

Nello specifico, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive nei pareri unificati nn. 14 e 15 del 12 aprile 2006, ha affermato che *“un socio che si trovi già nel regime d'impresa in nessun caso può beneficiare dell'assegnazione in neutralità fiscale dei beni posseduti dalla società in liquidazione”* e , di conseguenza , troveranno *“piena applicazione le norme del TUIR (articoli 85 e 86) che dispongono la tassazione al valore normale dei beni assegnati al socio a seguito dello scioglimento della propria società”*.

L'operazione ipotizzata, in conclusione, deve essere considerata *“realizzativa”*, in quanto idonea a fare emergere componenti di reddito imponibili ai sensi dell'art. 86, comma 3, del TUIR se positivi , o non deducibili ai sensi dell'art. 101, comma 1 del TUIR se negativi.

Per motivi di simmetria e continuità fiscale il valore fiscalmente riconosciuto in capo al socio assegnatario non potrà che coincidere con il valore assunto ai fini della determinazione della relativa plusvalenza dei beni assegnati. Lo stesso Ministero delle Finanze nella circolare 112/E del 21 maggio 1999 ha già avuto modo di affermare che *“l'operazione di assegnazione del bene*

*comporta per il bene medesimo il riconoscimento fiscale, in capo al socio assegnatario, di un costo pari al valore normale assunto dalla società assegnante per la determinazione della base imponibile...”.*

Né sussistono perplessità per quanto concerne i criteri da seguire ai fini della determinazione delle componenti di reddito in capo al socio a seguito dell'annullamento delle quote nella società liquidata.

A tal fine si rimanda al chiaro disposto degli articoli 47, commi 5 e 7; 86, comma 5-bis; 101, comma 1; 68, comma 6; 87, comma 6, del TUIR.

Per quanto concerne il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi della società liquidata ed il versamento delle relative imposte si conferma che il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP da parte di una società di persone, sciolta senza intraprendere un procedura formale di liquidazione, è quello ordinario di cui all'articolo 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (cfr. risoluzione 329/E del 30 luglio 2008), ai sensi del quale la dichiarazione deve essere trasmessa in via telematica entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Se lo scioglimento avviene allo spirare del sesto mese di perdurante assenza della pluralità dei soci (pertanto il 6 novembre 2008) ossia sei mesi dopo la data (6 maggio 2008) di acquisizione delle quote della società medesima, le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP relative al periodo 1° gennaio 2008 – 6 novembre 2008 dovranno essere presentate in via telematica entro il 31 luglio 2009, in forma non unificata, trattandosi di un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Con riguardo ai versamenti delle imposte dovute in base alle predette dichiarazioni, infine, ai sensi dell'articolo 17 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, il saldo dovrà essere corrisposto entro il 16 giugno 2009, ovvero entro il trentesimo giorno successivo a tale data, maggiorando le somme da versare dello 0,4 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Con riferimento all'ultimo quesito posto nell'istanza, riguardante l'applicazione dell'articolo 1, comma 4, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209 in

relazione alla minusvalenza emergente in seguito all'annullamento della partecipazione nella società "BETA snc", si osserva che la predetta norma ha sancito l'obbligo per i contribuenti che, nell'esercizio d'impresa, pongano in essere cessioni di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie dalle quali siano derivate minusvalenze di ammontare complessivo superiore ai cinque milioni di euro di comunicare all'Agenzia delle entrate *"i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità dell'operazione di cessione con le disposizioni dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*. In caso di mancata comunicazione, la minusvalenza si considera fiscalmente indeducibile.

Detta disposizione tiene conto dell'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di controllare possibili comportamenti elusivi conseguenti ad operazioni di "realizzo" quali le cessioni di partecipazioni a titolo oneroso.

A tal fine il provvedimento direttoriale del 22 maggio 2003, emanato ai sensi dell'art. 4 del su richiamato decreto legge, ha chiarito che l'obbligo di comunicazione si estende anche alle operazioni equiparabili a quelle di cessione di partecipazioni. Tale obbligo di comunicazione sussiste *"con riferimento alle cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e alle operazioni ad esse equiparabili effettuate, anche a seguito di più atti di disposizione"*.

Nel novero delle operazioni "equiparabili" alle cessioni di partecipazioni rientrano, in aggiunta al conferimento e agli atti che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento (ex articolo 9, comma 5, del Tuir), tutte le operazioni che determinano il realizzo di una minusvalenza (*id est* un componente negativo di reddito interamente deducibile nell'esercizio) quali, ad esempio, il fallimento e la liquidazione volontaria della società partecipata.

A tal fine la circolare n. 7 del 5 febbraio 2003 ha precisato che *"le minusvalenze derivanti dal fallimento o dalla liquidazione volontaria della partecipata si considerano realizzate ... al momento della chiusura della"*

*procedura di fallimento, ovvero alla chiusura della procedura di liquidazione volontaria della società partecipata”.*

Pertanto, qualora nel caso di specie dall’annullamento delle quote nella società “BETA snc” dovesse emergere una minusvalenza superiore a cinque milioni di euro, la società istante dovrà effettuare le comunicazioni di cui all’art.1, comma 4 del D.L. 209/2002 entro cinque giorni dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta nel quale viene conclusa la liquidazione della società.

Alla luce delle suesposte considerazioni, si ritiene di non poter condividere la soluzione prospettata dall’istante in merito agli obblighi di comunicazione ex art. 1, comma 4 del D.L. 209/2002, di cui all’ultimo quesito dell’istanza in oggetto.

La presente risposta, resa ai sensi e per gli effetti dell’articolo 11 della legge n. 212 del 2000, rileva ai soli fini del riscontro della sussistenza degli obblighi di comunicazione di cui all’articolo 1, comma 4, del D.L. n. 209 del 2002. Resta impregiudicata, pertanto, la potestà dell’Amministrazione finanziaria di disconoscere, ricorrendone i presupposti di cui all’articolo 37-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, eventuali vantaggi fiscali derivanti dall’operazione di scioglimento descritta e da ogni altro atto, fatto o negozio ad essa collegato.

Operazioni come quelle in esame, in particolare, soprattutto nell’ipotesi in cui non vi sia contrapposizione di interessi tra i soci che vendono e quelli (anche indiretti) che acquistano le quote societarie, assumono particolare rilievo ai fini dell’applicazione della norma antielusiva di cui all’articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Per una valutazione di eventuali aspetti elusivi dell’operazione prospettata l’istante potrà presentare rituale istanza di interpello, attivando la diversa procedura di cui all’art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale del ... , viene resa dalla scrivente ai sensi dell’articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.