

Risposta n. 425/2022

OGGETTO: Articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Opzione per la rivalutazione di beni e partecipazioni nell'ipotesi di trasformazione inversa.

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

QUESITO

L'interpellante società in accomandita semplice (di seguito istante) che discende dalla trasformazione regressiva della società a responsabilità limitata preesistente - con effetto dal 1° gennaio 2021, come precisato nei documenti integrativi, acquisti con RU 223002 del 22.6.2022 - vuole rivalutare ai fini civili e fiscali i beni d'impresa e le partecipazioni iscritte nel bilancio in corso al 31 dicembre 2020, giusto il disposto di cui all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. "*decreto d'agosto*"), convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, versando l'imposta sostitutiva del 3%, che consente anche il riconoscimento fiscale dei valori medesimi.

A tal fine, l'istante precisa di avere mantenuto l'esercizio sociale della trasformata (1° luglio - 30 giugno), non coincidente con l'anno solare, e che il bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, pertanto, è stato chiuso a giugno 2020 e quello successivo a giugno 2021.

Ricorda, inoltre, che a causa della trasformazione è necessario presentare

separate dichiarazioni per i redditi prodotti nei mini-periodi ante trasformazione e post trasformazione (1° luglio - 31 dicembre 2020 e 1° gennaio - 30 giugno 2021): il modello redditi SC 2021 per il periodo luglio/dicembre 2020 ed il modello Redditi SP 2022 per il periodo gennaio/giugno 2021.

Tanto premesso, considerato che il bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 si è chiuso a giugno 2021, l'istante ritiene corretto indicare i dati relativi alla rivalutazione dei beni e delle partecipazioni nella dichiarazione SP 2022, da presentare a novembre 2022.

In applicazione del combinato di cui all'articolo 17 del DPR 7 dicembre 2001, n. 435 ed all'articolo 110, comma 6, del decreto legge n. 104 del 2020, quindi, l'istante sarebbe tenuta - alla stregua di tutte le persone fisiche e le società di cui all'articolo 5 del TUIR - al «*[...] versamento delle imposte sostitutive sulla rivalutazione effettuata dalla Società deve avvenire secondo le seguenti scadenze:*

- *prima rata entro il 30 giugno 2022;*
- *o seconda rata entro il 30 giugno 2023;*
o terza rata entro il 30 giugno 2024.».

Per quanto concerne l'eventuale imposta sostitutiva relativa ai maggiori valori imputati alle attività immateriali, - ai sensi dell'articolo 1, comma 622, della legge n. 234 del 2021 - invece, le due rate andrebbero, rispettivamente, versate entro il 30 giugno 2023 ed entro il 30 giugno 2024.

L'istante, tuttavia, rappresenta che il modello redditi SP 2022, non reca la sezione XXIV del quadro RQ (righe da RQ100 a RQ103) previsti nel modello Redditi SP 2021 per indicare il maggior valore delle immobilizzazioni e delle partecipazioni e quello dell'imposta sostitutiva del 3 per cento, previsto per l'allineamento dei valori e, pertanto, si chiede con quali modalità manifestare la propria adesione alla rivalutazione in commento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in sintesi, ritiene di dover presentare il modello redditi SP 2022 compilando:

- il rigo RQ86 ("Rivalutazione dei beni ammortizzabili") della sezione XXIII-A (Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni), per il *«riconoscimento dei maggiori valori dei beni ammortizzabili [...] nonostante nello stesso ...[rigo]... l'imposta sostitutiva di rivalutazione venga calcolata con aliquota al 12% anziché al 3%»;*

- il rigo RQ92 della sezione XXIII-B ("Riconoscimento dei maggiori valori dei beni e delle partecipazioni"), indicando nel *«totale imposte l'ammontare corrispondente al 3% del valore della rivalutazione»;*

- il rigo RQ93 ("Saldo di rivalutazione/riserva vincolata") della sezione XXIII-C ("Affrancamento") per l'affrancamento della riserva di rivalutazione;

- il rigo RQ100, previsto alla sezione XXIV, per i ("Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni"), *«per l'eventuale ulteriore imposta sostitutiva sulle attività immateriali [...], nonostante il termine per il relativo versamento sia fissato al 30 giugno 2023.».*

Sottolinea, infine, che è possibile *«[...] escludersi la possibilità di anticipare l'indicazione della rivalutazione nel Modello Redditi SC 2021 con il quale è stato dichiarato il reddito prodotto nella frazione di esercizio ante trasformazione (1° luglio 2020 - 31 dicembre 2020). Alla data del 31.12.2020, infatti, [...] si trovava a metà del proprio esercizio sociale, che è stato frazionato ai fini fiscali esclusivamente per effetto della trasformazione regressiva.».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che l'articolo 110, commi 1 e 2, del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, prevedono che

«1. I soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al dPR 917/1986 (TUIR) che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, **rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni** di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**.

2. **La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo** a quello di cui al comma 1, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. **Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.».

È appena il caso di aggiungere che il successivo comma 7 dell'articolo 110, consente l'applicabilità delle previsioni alle ipotesi di cui all'articolo 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342 - per espresso rinvio - ha esteso il beneficio in questione anche alle imprese individuali e alle società di persone che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

In estrema sintesi, per effetto delle modifiche introdotte in sede di conversione del decreto, le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione dei beni e delle partecipazioni «**risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**» nel bilancio o nel rendiconto dell'esercizio successivo (cioè quello in corso al 31 dicembre 2020), laddove le imprese con esercizio sociale diverso dall'anno solare «**[...] possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o**

rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 [...]», cioè hanno la facoltà di anticipare la rivalutazione al bilancio/rendiconto precedente, ma solo «[...] a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio».

Tanto premesso, l'istante può legittimamente decidere di riallineare il valore di beni e delle partecipazioni risultanti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 ove presenti anche nel bilancio dell'esercizio precedente.

Al riguardo, infatti, con la risposta pubblica ad interpello n. 640 del 1° dicembre 2020 l'Agenzia delle entrate ha già chiarito che l'esistenza della citata facoltà pone le imprese con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare dinanzi alla seguente alternativa: scegliere se rivalutare nel bilancio/rendiconto dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 i beni e le partecipazioni risultanti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019, ovvero, rivalutare nel bilancio/rendiconto dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 i beni e le partecipazioni risultanti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2018.

Per quanto riguarda l'aspetto operativo, invece, si ricorda che l'articolo 5-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in tema di presentazione delle dichiarazioni prevede che *«In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data, in cui ha effetto la trasformazione, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica».*

Nel caso di specie, dunque, dato che la trasformazione ha avuto effetto dal 1° gennaio 2021 - come confermato dai documenti integrativi inviati dall'istante - per il mini periodo ante trasformazione (1/7/2020-31/12/2020), andava presentato il modello Redditi SC 2021, mentre per il mini periodo post trasformazione (01/01/2021-30/06/2021) l'istante dovrà presentare il modello Redditi SP 2022, entro novembre

2022.

In particolare, come indicato nelle istruzioni generali dei modelli Redditi 2022, le società di persone con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare devono attrarre il risultato dell'esercizio nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude; pertanto, laddove l'esercizio sociale 01 luglio 2020 - 30 giugno 2021 fosse stato interamente imputabile alla società di persone sarebbe stato necessario utilizzare il modello SP 2022 (relativo al periodo d'imposta 01 gennaio 2021 - 31 dicembre 2021) da presentare entro il 30 novembre 2022). Il medesimo modello, come già detto, andrà utilizzato anche per il mini periodo post trasformazione.

Tanto premesso, considerato che il quadro RQ di tale modello, da presentare a novembre 2022, non prevede i righe in cui manifestare la volontà di aderire all'allineamento dei valori dei beni e delle partecipazioni ai fini fiscali - ai sensi del comma 4 del citato articolo 110 - l'istante potrà limitarsi a predisporre l'apposito prospetto del quadro RQ sezione XXIV del modello SP 2021 con i dati relativi ai beni ed alle partecipazioni rivalutate - da tenere a disposizione ed esibire in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di dare prova dell'adesione al regime della rivalutazione per la frazione di periodo d'imposta post trasformazione - e ad effettuare i versamenti prescritti secondo le tempistiche indicate nel quesito.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)