

Risposta n. 754/2021

OGGETTO: Corretta qualificazione delle somme attribuite ai soci persone fisiche di società semplice a seguito di cessione di partecipazione - redditi diversi ex art. 67, comma 1 lett. c) e c-bis) del TUIR

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

QUESITO

L'Istante detiene una partecipazione pari all'80 per cento nella società semplice Alfa (di seguito "Società Semplice"), di cui è anche legale rappresentante.

La Società Semplice detiene a sua volta una partecipazione pari al 20 per cento del capitale sociale della Beta (di seguito S.p.A.), società non quotata.

Ciò posto, l'*Istante* rappresenta che la Società Semplice intenderebbe procedere alle seguenti operazioni:

– rideterminazione del valore della partecipazione detenuta nella S.p.A. ai sensi dell'articolo 1, commi 1122 e 1123, della legge di bilancio 2021, ponendo in essere i relativi adempimenti (redazione della perizia giurata di stima e versamento dell'imposta sostitutiva) entro il 15 novembre 2021;

– cessione a terzi della partecipazione nella S.p.A. a valore corrente, ovvero non superiore a quello della perizia di stima redatta ai fini della rideterminazione;

– distribuzione del corrispettivo della cessione ai soci persone fisiche.

Al termine delle suddette operazioni, la Società Semplice verrà "*cancellata*".

Tanto premesso, l'*Istante* chiede di sapere quale sia il corretto trattamento fiscale applicabile alla distribuzione di denaro che verrà operata dalla Società Semplice in suo favore.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che quanto incassato in qualità di socio della Società Semplice non debba essere tassato come reddito da partecipazione ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) in quanto si tratta della distribuzione di un provento non imponibile in capo alla Società Semplice grazie alla rivalutazione effettuata. Nello specifico, a parere dell'*Istante*, quando la Società Semplice procederà alla cessione a terzi della partecipazione della S.p.A. ad un valore non superiore a quello di perizia non emergerà alcuna plusvalenza imponibile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002) ha introdotto la possibilità per i contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data.

Pertanto, le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia possono fare riferimento al valore fiscalmente riconosciuto del costo di acquisto di detti beni posseduti al di

fuori del regime d'impresa, così come rideterminato secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Per poter utilizzare il valore rideterminato, in luogo del costo storico, il contribuente è tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati.

Disposizioni successive hanno modificato la data cui fare riferimento per il possesso dei beni, la misura dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta ed i termini per l'effettuazione dei richiamati adempimenti.

L'articolo 1, commi 1122 e 1123, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha previsto la possibilità di rideterminare il costo o il valore di acquisto delle suddette partecipazioni detenute alla data del 1° gennaio 2021, effettuando i relativi adempimenti entro il 30 giugno 2021.

Il comma 4-*bis* dell'articolo 14 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. "decreto Sostegni bis") ha prorogato la scadenza dei suddetti adempimenti al 15 novembre 2021.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è attualmente prevista nella misura dell'11 per cento.

Il valore della partecipazione, come risultante dalla perizia, sostituisce il costo di acquisto ai fini della determinazione della plusvalenza emergente nella cessione a titolo oneroso delle quote di partecipazione societarie, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere *c*) e *c-bis*), del Tuir.

Ciò posto, prima di entrare nel merito della fattispecie in oggetto è opportuno richiamare la disciplina civilistica e fiscale delle società semplici e le tipologie di reddito realizzabili dalle stesse, comprese le modalità di attribuzione in capo ai soci.

In via preliminare, si rappresenta che la società semplice non può svolgere attività commerciale in base al disposto dell'articolo 2249 del codice civile.

Tale circostanza condiziona inevitabilmente le modalità di imposizione dei redditi prodotti da tale tipologia di società, differenziandoli rispetto agli altri tipi di società di persone con i quali, tuttavia, condivide il regime di imputazione dei redditi per trasparenza *ex* articolo 5 del Tuir.

La società semplice, infatti, determina il proprio reddito imponibile quale sommatoria delle singole categorie di reddito indicate nell'articolo 6 del Tuir.

Ciò significa che i redditi prodotti dalla società semplice sono qualificati in ragione della loro fonte di produzione e concorrono al reddito complessivo come sommatoria dei redditi appartenenti a ciascuna categoria reddituale al netto degli oneri deducibili, con esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva e dei redditi esenti (cfr. articolo 3 del Tuir).

Il reddito complessivo così determinato è dichiarato con propria dichiarazione dalla società semplice quale autonomo centro di imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti, ma l'assoggettamento ad imposta avviene - in forza del principio di imputazione per trasparenza di cui all'articolo 5 del Tuir - direttamente in capo a ciascun socio in proporzione alla propria quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dall'effettiva percezione dello stesso.

La netta distinzione tra il momento dell'assoggettamento ad imposta di tale reddito direttamente in capo al socio e il momento della percezione materiale dello stesso comporta che le successive movimentazioni di redditi già tassati rappresentino mere movimentazioni patrimoniali, prive di qualsiasi rilevanza ai fini impositivi.

Limitatamente agli utili già imputati per trasparenza in capo ai soci, infatti, le successive distribuzioni determinano esclusivamente un effetto indiretto, vale a dire una variazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (cfr. articolo 68, comma 6, del Tuir).

Diversamente, la tassazione definitiva in capo alla società semplice in ragione della presenza di redditi esenti o assoggettati ad imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta comporta che tali importi non concorrano al reddito

complessivo imponibile della società (e alla relativa imputazione per trasparenza) e la successiva distribuzione degli stessi non subisca alcuna imposizione e non incida neppure sul costo fiscalmente conosciuto della partecipazione.

Nelle ipotesi di scioglimento del rapporto sociale previste dall'articolo 20-*bis* del Tuir sono qualificati come redditi di partecipazione i redditi compresi *inter alia* nelle somme attribuite ai soci in dipendenza di liquidazione della società e determinati dalle disposizioni di cui dall'articolo 47, comma 7 del Tuir. In particolare, l'articolo 47, comma 7, del Tuir prevede che «*le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di (...) liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate*». Tale disposizione - concepita per le società di capitali - trova applicazione *in quanto compatibile* (in tal senso l'articolo 20-*bis* del Tuir) e deve essere coordinata sia con la previsione del citato articolo 68, comma 6, del Tuir che con le peculiarità della società semplice. Di conseguenza non assumeranno rilievo in tale occasione le eventuali attribuzioni di importi - opportunamente documentate - che non hanno concorso alla determinazione del reddito complessivo della società semplice perché esenti, o assoggettati ad imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Tanto premesso, nel presupposto di veridicità e completezza della ricostruzione della fattispecie fornita dall'Istante, l'operazione di cessione della partecipazione detenuta dalla Società non genera una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *c-bis*), poiché il costo rideterminato è pari al prezzo di cessione.

La conseguente distribuzione ai soci delle somme derivanti dalla predetta cessione non può dar luogo a tassazione in capo al socio in quanto le somme attribuite derivano dalla cessione di una partecipazione che ha determinato la realizzazione da parte della Società Semplice di un reddito diverso di natura finanziaria pari a zero.

Il presente parere viene reso esclusivamente in relazione al quesito formulato, nel presupposto che la cessione della partecipazione avvenga nei confronti di soggetti

terzi e sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, ed esula da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili solo in eventuale sede di accertamento anche sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)