

Riserve da rivalutazione ai soci: l'attribuzione diventa imponibile

Norma Aidc

La distinzione fra commi 2 e 3 dell'articolo 13 della legge 342/2000

Andrea Vasapolli

Le riserve in sospensione d'imposta conseguenti alla rivalutazione a pagamento dei beni delle imprese, con conseguente riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, sono soggette ad imposizione, sia in capo alla società che in capo ai soci, solo nel caso in cui tali riserve siano attribuite ai soci. Queste sono le conclusioni alle quali giunge la norma 211 formulata dalla commissione Norme di comportamento dell'Aidc.

Le diverse leggi di rivalutazione che si sono succedute nel tempo hanno tutte rinviato, per la disciplina della riserva di rivalutazione, alle disposizioni all'articolo 13 della legge 342 del 2000. Tale disposizione prevede, in sintesi, che il beneficio che consegue all'emersione delle plusvalenze latenti mediante il pagamento di una imposta sostitutiva permane fino a che tali maggiori valori restano impiegati nelle imprese, mentre l'agevolazione concessa viene meno nel caso in cui tali plusvalenze latenti vengano assegnate ai soci.

In tal senso è chiarissima la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 13 della legge 342/2000, il quale prevede quale unica ipotesi in cui l'utilizzo del saldo di rivalutazione deve concorrere a formare il reddito imponibile della società (oltre che dei soci) quella in cui tale saldo attivo viene attri-

buito (cioè distribuito) ai soci mediante riduzione della riserva di rivalutazione. Se non c'è attribuzione ai soci, qualunque altra modalità di utilizzo della riserva di rivalutazione non ricade nell'ambito applicativo di tale norma e non concorre quindi a formare il reddito imponibile della società. Altra cosa è la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 13, la quale pone limiti civilistici alle modalità di utilizzo e riduzione della riserva di rivalutazione, anche per il caso in cui sia utilizzata a copertura di perdite. Si tratta di limitazioni di natura esclusivamente civilistica, prive di ogni implicazione fiscale. Sono quindi non condivisibili le conclusioni alle quali sono giunte l'agenzia delle Entrate (risposta a interpello 316/2019) e la Cassazione, sezione V, 5943/2017, le quali hanno affermato che concorre a formare il reddito della società la riduzione della riserva di rivalutazione a copertura di un disavanzo da fusione che non può essere girocontato a maggiori valori degli elementi dell'attivo.

Tali pronunciamenti, infatti, sovrappongono erroneamente tra loro le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 13 della legge 342/2000, i quali invece disciplinano aspetti diversi e tra loro separati. Le disposizioni del comma 2, in particolare, non hanno nessuna valenza fiscale e il comma 3, con piena coerenza con la ratio della norma, prevede che la riduzione del saldo attivo di rivalutazione concorre a formare il reddito della società nel solo caso in cui sia attribuito ai soci mediante distribuzione della riserva. Ogni altro utilizzo, non comportando alcuna attribuzione ai soci, è fiscalmente irrilevante.

MASSIMA E COMMISSIONE

La massima

Le riserve in sospensione d'imposta si suddividono in due categorie, quelle soggette ad imposizione in qualsiasi caso di utilizzo e quelle soggette ad imposizione solo in caso di attribuzione ai soci. Per le riserve del secondo tipo (quali, ad esempio, le riserve di rivalutazione) il loro utilizzo in qualunque ipotesi diversa dalla attribuzione ai soci non comporta l'emersione di reddito imponibile, né in capo alla società né in capo ai soci.

La Commissione:

Componenti: Annalisa Donesana (Presidente), Filippo Jacobacci (Segretario), Nino Clerici, Giorgio Confente, Gianluca Cristofori, Roberta Dell'Apa, Alberto Di Vita, Francesco Gerla, Fabio Landuzzi, Duilio Liburdi, Paola Piantedosi, Luca Rossi, Massimiliano Sironi, Andrea Vasapolli, Norberto Villa, Marco Clementi (Consigliere AIDC)

Esperti: Alberto Arrigoni, Giuseppe Bernoni, Pietro Bonazza, Giulio Boselli, Angelo Contrino, Alessandro Cotto, Flavio Dezzani, Joseph Holzmillner, Maurizio Logozzo, Guido Marzorati, Silvio Necchi, Antonio Ortolani, Marco Piazza, Ambrogio Picolli, Stefano Poggi Longostrevi, Raffaele Rizzardi, Franco Roscini Vitali, Giuseppe Verna, Edoardo Ginevra (Presidente AIDC - Sezione di Milano)