

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riserve in sospensione d'imposta da rivalutazione di beni d'impresa nella società di persone

di **Ennio Vial**



Master di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE IN AZIENDA E NELLO STUDIO PROFESSIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

In sede di **rivalutazione di beni strumentali** come ad esempio di **immobili**, in base a possibilità offerte dal legislatore, da ultimo con il D.L. Agosto n. 104/2020, è **dovuta l'imposta di rivalutazione**.

Se la rivalutazione di un **fabbricato strumentale** avviene da parte di una società di persone, quale trattamento fiscale va riservato alla **riserva da rivalutazione**? Si commentano sia l'ipotesi in cui la società di persone sia in **contabilità semplificata** che in **contabilità ordinaria**.

Il regime fiscale della riserva di rivalutazione in sospensione di imposta in capo ad una società di persone dipende dal fatto che questa abbia una contabilità ordinaria oppure una contabilità semplificata.

In linea generale è utile ricordare la definizione delle riserve in sospensione di imposta. Il punto 1.1 della [Circolare n. 310/1995](#) ha chiarito che *"i fondi e le riserve in sospensione di imposta, quali poste ideali di patrimonio netto, sono quelli per i quali l'imposizione è stata rinviata al momento in cui ne avviene la distribuzione ovvero a quello in cui si verifica uno dei presupposti che determinano il venir meno del regime di sospensione"*.

In sostanza, le **riserve in sospensione** sono di *default* **tassate se distribuite** ai soci, mentre per le altre ipotesi in cui la sospensione viene meno bisogna valutare il dato normativo che può variare da caso a caso a seconda del tipo di riserva. Ad esempio, **le riserve in sospensione di imposta radicale devono essere tassate anche se utilizzate per la copertura delle perdite**. È appena il caso di sottolineare che nel nostro caso abbiamo a che fare con riserve in sospensione di imposta moderata e non radicale. La tassazione, pertanto, potrà intervenire solo in ipotesi di attribuzione al socio ma non anche nel caso di copertura di perdite.

Va, innanzitutto, rilevato che generalmente, la **riserva in sospensione di imposta non viene iscritta** qualora la rivalutazione sia effettuata in relazione a beni di una società che ha adottato una contabilità semplificata.

Ad esempio, le società che erano in **contabilità semplificata** nel 2008, hanno effettuato la rivalutazione ex D.Lgs. 185/2008 senza, tuttavia, iscrivere alcuna riserva. Detta riserva non può peraltro nemmeno sopravvenire in ipotesi di futuro passaggio alla contabilità ordinaria. Può, tuttavia, accadere che una società in contabilità ordinaria decida di passare alla contabilità semplificata.

La [circolare n. 57/E/2001](#), infatti, al punto 1.5 affronta il caso del **passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata** in ipotesi di **presenza di una riserva di rivalutazione**.

In questo caso non viene presunta alcuna distribuzione, né contestato un utilizzo della riserva diverso da quelli normativamente previsti; tuttavia, per comprensibili motivi di cautela, l'impossibilità di fornire una rendicontazione dell'utilizzo della riserva viene considerato un **evento fiscalmente rilevante ai fini della tassazione della stessa**.

È quindi accettabile la tassabilità in quanto, pur in mancanza di una immediata distribuzione, viene meno la **monitorabilità della stessa** e, peraltro, la rottamazione della riserva deriverebbe da una scelta (il passaggio alla contabilità semplificata) e non come conseguenza di un'altra operazione (l'eliminazione delle azioni proprie o la fusione).

Come chiarito dalla [Risposta ad interpello n. 332/2019](#) e dalla [Risposta ad interpello n. 505/2019](#), la **riserva di rivalutazione deve essere assoggettata a tassazione** secondo le regole dell'anno in cui viene distribuita. Nella [Risposta 332/2019](#) si legge, infatti, che *"la riserva in sospensione d'imposta - che, virtualmente, confluisce tra le riserve di utili propriamente dette nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione - deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta."*

Questo principio è stato utilizzato dalla [Risposta n. 505/2019](#) per affermare anche che la **riserva in sospensione di imposta** viene tassata come **riserva di società di persone**, anche nel caso in cui la **società derivi da una trasformazione regressiva da società di capitali**, e la riserva sia stata precedentemente costituita durante la vigenza della società di capitali.

In capo alle società di persone, analogamente alle riserve di rivalutazione delle società di capitali, in sede di distribuzione la riserva viene aumentata dell'imposta a suo tempo pagata.

Ad esempio, se è stata fatta una rivalutazione per un immobile di 100 ed è stata versata un'imposta di 3, la riserva in sospensione è di 97.

Se tale riserva dovesse esser distribuita ai soci, l'ammontare della riserva viene incrementato dell'imposta a suo tempo versata di 3. A questo punto, nelle società di capitali questa riserva di utili di 100 scontrerebbe l'ires di 24% e la distribuzione di dividendi ai soci scontrerebbe una

ritenuta del 26%.

Diversamente, nel caso delle **società di persone**, la stessa verrà imputata per trasparenza ai soci nel quadro H. In effetti, i due regimi sono equivalenti, in quanto tassare un reddito con aliquota marginale Irpef del 43%, equivale “più o meno” a tassare prima con Ires al 24% e effettuare ulteriore prelievo del 26% sul netto corrisposto ai soci.

A queste conclusioni si giunge inequivocabilmente dalla lettura, ad esempio, dell'[articolo 13 comma 3, L. 342/2000](#) che è stata ripresa anche da altre leggi di rivalutazione, come ad esempio dal D.Lgs. 185/2008. Ovviamente, se la riserva dovesse nascere da altre leggi particolari, bisognerà valutare quello che è il regime fiscale previsto da queste leggi.