



Studio n. 852-2014/T

Società di persone – Imposte dirette: aspetti notarili

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî il 30 ottobre 2014

Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo studio approfondisce il regime delle imposte dirette nelle società di persone in relazione agli aspetti più rilevanti per la professione notarile e in particolare alle attività negoziali più frequenti in prossimità della fine dell'anno/esercizio sociale.*

Nello specifico si analizzano i conferimenti di danaro, di beni immobili e il conferimento d'azienda.

Viene approfondita inoltre la tematica del principio di trasparenza e dunque della imputazione del reddito e delle perdite.

Lo studio prosegue con l'analisi più dettagliata delle cessioni di quote nelle società personali. In particolare vengono trattati i riflessi fiscali dell'atto di modifica di partecipazione agli utili e della compagine sociale con l'ingresso di un nuovo socio, delle cessioni di quote effettuate a favore di terzi non soci e della cessione di quote tra gli stessi soci esistenti.

Viene dedicato uno spazio autonomo alla problematica piuttosto frequente della cessione di quote al valore nominale.

Lo studio si conclude con l'analisi sul piano tributario dello scioglimento e della liquidazione della società di persone.

Sommario: 1. Introduzione; 1.1 Come incide la tassazione delle imposte dirette nella scelta tra società di persone e società di capitali?; 1.2 Quali sono le fattispecie che interessano l'attività notarile?; 2. La costituzione; 2.1 I conferimenti generano materia imponibile in capo al socio che li effettua? a) Conferimento in danaro b) Conferimenti di beni immobili b1) determinazione base imponibile b2) riflessi sulle dirette di accertamenti eseguiti sulle indirette c) Conferimento d'azienda; 2.2 Il conferimento genera



reddito tassabile in capo alla società conferitaria?; 2.3 La restituzione del conferimento genera reddito tassabile in capo al socio?; 3. L'attività sociale – reddito prodotto; 3.1 In che modo viene tassato il reddito prodotto dalle società di persone?; 3.2 Come opera il principio di trasparenza nella attribuzione del reddito in capo ai soci?; 3.3 Come si ripartiscono le perdite fiscali tra i soci?; 3.4 Come si attribuiscono le perdite nelle società in accomandita semplice?; 4. Cessioni di quote nelle società personali, 4.1 Atto di modifica di partecipazione agli utili; 4.2 Modifica della compagine sociale con l'ingresso di un nuovo socio - cessioni di quote effettuate a favore di terzi non soci; 4.3 Cessione di quote tra gli stessi soci esistenti, 4.4 La cessione di quote al valore nominale; 5. Scioglimento e Liquidazione della società; 5.1. Come si tassa il reddito delle società di persone in caso di liquidazione volontaria; 5.2 distribuzione di residuo attivo nelle società di persone a) la società b) socio - soggetto persona fisica non imprenditore; 5.3 Profili fiscali della continuazione dell'attività imprenditoriale da parte dell'unico socio come imprenditore individuale.

1. Introduzione

Uno studio sulle imposte dirette in materia di società di persone, potrebbe apparire non attuale, in un momento nel quale si evidenzia la necessità di una riforma della relativa normativa civilistica ⁽¹⁾ che comporterà inevitabili implicazioni anche di carattere fiscale.

Tuttavia un aggiornamento sul relativo assetto normativo può offrire lo spunto per riflessioni propositive nonché, in attesa delle novità, giovare nella scelta del tipo. ⁽²⁾

Il tema viene trattato approfondendo solo alcune problematiche fiscali più strettamente notarili, relative alla società in nome collettivo e alla società in accomandita semplice ⁽³⁾.

1.1 Come incide la tassazione delle imposte dirette nella scelta tra società di persone e società di capitali?

La scelta se intraprendere una nuova attività, o proseguirne una già esistente, con l'utilizzazione di una società di persone o una società di capitali, è condizionata principalmente dalla corrispondente disciplina civilistica ⁽⁴⁾. Nel contempo però giocano un ruolo importante anche le specifiche ricadute fiscali, dipendenti in particolare dalla diversa imposizione del relativo reddito conseguito.



Nelle società di persone ⁽⁵⁾ la tassazione avviene per trasparenza ⁽⁶⁾, direttamente in capo ai soci, a prescindere dalla effettiva percezione del reddito; si applica l'imposta sul reddito delle persone fisiche i cui effetti sono progressivi, in quanto il suo ammontare cresce in relazione all'incremento della base imponibile. ⁽⁷⁾

Nelle società di capitali, invece, la tassazione è proporzionale non è progressiva. Sembrerebbe più vantaggioso, allora, optare per tali società, ma bisogna tenere in considerazione che l'imposizione si completerà con la tassazione in capo ai soci della distribuzione dei dividendi.

La scelta sul piano fiscale dunque, non è facile, ⁽⁸⁾ in quanto per entrambe le tipologie operano le stesse regole sulla determinazione del reddito d'impresa ⁽⁹⁾, la medesima disciplina delle società di comodo e addirittura, per alcune società di capitali ⁽¹⁰⁾, lo stesso regime di tassazione per trasparenza ^{(11) (12)}.

La valutazione pertanto va fatta caso per caso, tenendo tra l'altro in considerazione le particolarità dei diversi regimi fiscali, di deducibilità degli interessi passivi ⁽¹³⁾, del reddito diverso che si forma in capo al socio per l'uso privato non remunerato di un bene d'impresa (art. 36 – terdecies e seguenti dell'articolo 2 del DL 138/2011) ⁽¹⁴⁾, nonché del calcolo del valore fiscale della quota da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze e/o dei differenziali da rimborso, basato su diversi presupposti ⁽¹⁵⁾.

1.2 Quali sono le fattispecie che interessano l'attività notarile?

Il ruolo del Notaio rispetto all'argomento in esame non è mai stato posto al centro del dibattito anche se il suo intervento può risultare comunque decisivo.

Rilevano al riguardo, ad esempio, la disciplina fiscale dei conferimenti, delle cessioni di quote a un corrispettivo pari al valore nominale, di quelle stipulate l'ultimo giorno dell'anno, nonché degli effetti della liquidazione di utili in natura.

Tali fattispecie, peraltro, sono state oggetto di accertamenti, proprio in materia di imposte dirette, da parte della Agenzia delle Entrate, ragione per cui se ne impone un approfondimento ⁽¹⁶⁾.



È opportuno premettere che le conclusioni cui si perverrà, in relazione ad alcuni degli argomenti, potranno risultare comuni anche nella corrispondente disciplina delle società di capitali.

L'analisi muoverà dalla fase costitutiva, per poi analizzare le fattispecie proprie dell'attività sociale. Si proseguirà con lo sviluppo delle problematiche sulle cessioni di quote, concludendo infine con la trattazione delle questioni proprie della fase di liquidazione.

2. La costituzione

2.1 I conferimenti generano materia imponibile in capo al socio che li effettua?

La risposta dipende dalla natura del bene conferito.

a) Conferimento in danaro

Il conferimento in danaro non genera materia imponibile in capo al socio, anche se costituisce un elemento da cui il Fisco può desumere l'esistenza di altri redditi fiscalmente rilevanti.

È opportuno ricordare infatti, che dal conferimento in danaro, l'A.F. può trarre indicazioni sulla disponibilità di somme che può avere incidenza ai fini del calcolo del redditometro. ⁽¹⁷⁾ ⁽¹⁸⁾

b) Conferimenti di beni immobili

Al contrario invece i conferimenti di beni immobili possono generare materia imponibile in capo al soggetto conferente, a seconda della sua qualifica, sia come redditi diversi ex art 67 TUIR ⁽¹⁹⁾, generando plusvalenze tassabili, che come componenti positive, nel reddito di impresa complessivo ex art 81 TUIR. ⁽²⁰⁾

Il regime delle plusvalenze immobiliari nei conferimenti, è esattamente speculare a quello proprio dei trasferimenti a titolo oneroso ⁽²¹⁾, la cui disciplina, con le relative limitazioni e eccezioni, sia soggettive che oggettive, risulterà dunque completamente ad essi applicabile.

b1) determinazione base imponibile

È opportuno al riguardo chiedersi come si determina la relativa base imponibile.

In assenza di un corrispettivo in danaro, si incontrano maggiori difficoltà a determinare un valore da sottoporre a imposizione, ⁽²²⁾ ragione per la quale, il legislatore tributario ⁽²³⁾ ha fatto



riferimento al metodo del valore normale, ovvero “il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione.” Tale ammontare, normalmente ⁽²⁴⁾ coincidente con la base imponibile su cui calcolare le imposte indirette, emergerà dall’atto ⁽²⁵⁾ e, preferibilmente, anche se non obbligatoriamente, da una perizia ad esso allegata. ⁽²⁶⁾

b2) riflessi sulle dirette di accertamenti eseguiti sulle indirette

Muovendo da tali presupposti è importante segnalare il recente orientamento ⁽²⁷⁾ della giurisprudenza di legittimità ⁽²⁸⁾ che ritiene applicabile anche ai conferimenti immobiliari il principio della unicità degli accertamenti. Il valore di mercato, determinato in via definitiva ai fini dell’imposta di registro, secondo tale tesi, può essere legittimamente utilizzato dall’amministrazione finanziaria come presunzione grave e precisa ⁽²⁹⁾ in materia di accertamento delle imposte sui redditi; sia per la determinazione della plusvalenza che ai fini dell’accertamento sintetico del reddito.

c) Conferimento d’azienda

Il conferimento d’azienda, invece, caratterizzato dalla neutralità fiscale e dalla tassazione delle plusvalenze rinviata al successivo momento dell’eventuale realizzo ⁽³⁰⁾ ⁽³¹⁾, non genera particolari problemi in ordine alle imposte dirette.

2.2 Il conferimento genera reddito tassabile in capo alla società conferitaria?

A differenza di quanto, come visto, accade per i soci, i conferimenti non generano invece materia imponibile per la società conferitaria e, come vedremo, neanche in capo ai soci in caso di restituzione degli stessi.

L’art. 88 TUIR, infatti, dice testualmente che non sono considerate sopravvenienze attive i versamenti in danaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società di cui all’art. 73 TUIR e quindi, in forza del rinvio ex art. 56 – 1 comma TUIR, anche alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Tutti gli apporti dei soci in conto capitale dunque, compresi i conferimenti, non concorrono a formare il reddito della società che li riceve ⁽³²⁾; siano essi effettuati in danaro che in natura.



2.3 La restituzione del conferimento genera reddito tassabile in capo al socio?

In caso opposto, di restituzione dei conferimenti ai soci, vale parimenti la regola che non generandosi nuova ricchezza ⁽³³⁾ non si realizza materia imponibile da tassare. L'art. 47- 5 comma TUIR precisa a tal proposito che non costituiscono utili le somme e i beni ricevuti dai soci a titolo di ripartizione di riserve di capitale ovvero la riserva sovrapprezzo di emissione delle azioni o quote, la riserva da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove (azioni) o quote, la riserva da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e la riserva da saldi di rivalutazione monetaria. ^{(34) (35)}

3. L'attività sociale – reddito prodotto

3.1 In che modo viene tassato il reddito prodotto dalle società di persone?

Il reddito delle società personali, se residenti nel territorio dello Stato, secondo il principio di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, va imputato direttamente a ciascun socio e indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili ^{(36) (37)}.

Le società di persone non sono soggetti passivi ai fini dell'Irpef ⁽³⁸⁾ e dell'Ires ⁽³⁹⁾ benché siano soggetti fiscalmente autonomi ⁽⁴⁰⁾; infatti devono comunque procedere alla determinazione del proprio reddito, che andrà assoggettato a IRAP ⁽⁴¹⁾, e saranno obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi ⁽⁴²⁾.

3.2 Come opera il principio di trasparenza ⁽⁴³⁾ nella attribuzione del reddito in capo ai soci?

Il reddito prodotto dalla società potrà essere direttamente imputato al socio, soltanto quando questi mantenga il proprio diritto alla percezione degli utili, ⁽⁴⁴⁾ e in una misura predeterminata.

La disposizione di cui al comma 2 dell'art. 5 del TUIR afferma al riguardo due presunzioni.

La prima, che le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci.



La seconda, che se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote di partecipazione agli utili si presumono uguali.

Quale è il ruolo del Notaio nello scenario impositivo attuale?

Il legislatore ha ritagliato uno spazio importante anche all'attività notarile in tale sistema impositivo benché si verta in materia di imposte dirette.

A tal proposito è infatti stabilito che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata, di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta, rappresentano il solo mezzo per vincere la prima presunzione, che le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci.

Tramite l'intervento del notaio dunque sarà possibile determinare una partecipazione agli utili non proporzionale al valore dei conferimenti.

È discusso invece se sia o meno necessario l'intervento notarile anche per superare la seconda presunzione della uguaglianza delle quote di partecipazione agli utili quando il valore dei conferimenti non risulta determinato.

In tal caso ⁽⁴⁵⁾ per superare la presunzione di uguaglianza, secondo un orientamento ⁽⁴⁶⁾ sarebbe sufficiente una semplice scrittura privata registrata. Secondo tale tesi l'intervento del Notaio, dunque, si imporrebbe solo per far valere un sistema di ripartizione degli utili diverso da quello di ripartizione del capitale sociale. ⁽⁴⁷⁾

Si ritiene preferibile, invece, e non solo per ragioni di inquadramento sistematico dell'art. 5 TUIR, ma anche per esigenze di maggiore certezza e di pubblicità, ricorrere all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata anche per determinare una diversa partecipazione agli utili in caso di conferimenti il cui valore non risulti determinato.

Non si comprenderebbe infatti il motivo della scelta di vincolare maggiormente solo una diversa distribuzione degli utili in presenza di conferimenti con valore determinato, rispetto alla diversa ipotesi che invece necessiterebbe più dell'altra il rispetto di un maggiore formalismo.

3.3 Come si ripartiscono le perdite fiscali tra i soci?



Come accade per gli utili, anche le perdite prodotte dalla società di persone vanno attribuite ai soci ⁽⁴⁸⁾, che risultano tali alla chiusura del periodo d'imposta ⁽⁴⁹⁾, in proporzione alle quote di partecipazione. ⁽⁵⁰⁾

Le quote di partecipazione al reddito, quindi, sono quelle risultanti dall'atto costitutivo o documento equipollente ⁽⁵¹⁾ anteriore al periodo d'imposta. ⁽⁵²⁾

3.4 Come si attribuiscono le perdite nelle società in accomandita semplice ?

Come visto, le medesime proporzioni su cui ci si basa per la ripartizione degli utili, devono essere rispettate anche per l'imputazione delle perdite (art. 8 TUIR); tuttavia per le perdite della società in accomandita semplice che eccedano il capitale sociale la disposizione si applica solo nei confronti dei soci accomandatari. ⁽⁵³⁾ Il legislatore tributario ha operato un allineamento della disciplina fiscale a quella civilistica (art 2313 c.c.).

4. Cessioni di quote nelle società personali

Il regime della tassazione delle cessioni di quote in materia di società personali riflette per le linee generali la disciplina dettata dagli artt. 67 e 68 TUIR.

Tuttavia la diretta imputazione del reddito da una parte, e le regole civilistiche sulla responsabilità illimitata dall'altra, offrono delle ulteriori casistiche meritevoli di approfondimento specie in relazione al non necessario allineamento tra le quote di partecipazione al capitale e agli utili.

Sotto tale profilo rilevano la modifica della sola partecipazione agli utili, la variazione della compagine sociale con l'ingresso di un nuovo socio, la cessione di quote tra gli stessi soci esistenti, nonché la cessione di quote al valore nominale.

4.1 Atto di modifica di partecipazione agli utili

Per trattare l'argomento muoviamo da un esempio:



Tizio, Caio e Sempronio sono soci della Tizio snc e detengono il capitale nella misura rispettivamente del 50%, 25% e 25%. Partecipano agli utili in ugual misura proporzionalmente al capitale sociale detenuto.

Il 31.12.2014 convengono che ferma rimanendo la loro partecipazione al capitale sociale venga modificata solo la misura di partecipazione agli utili che verranno ripartiti in tre quote del 33,33% cadauna.

Dunque a esempio, a seguito della modifica, Tizio deterrà una quota di capitale del 50% e parteciperà agli utili per il 33,33%; gli altri soci a fronte di una partecipazione pari al 25% riceveranno utili per il 33,33%. La nuova misura opererà solo per i redditi prodotti dal 2015 e non anche per i redditi prodotti nel 2014.

Vediamo perché.

La risposta è offerta dal legislatore. Se, nel corso dell'anno, ferma rimanendo la compagine sociale, è stata modificata solo la misura delle quote di partecipazione agli utili, i relativi effetti si produrranno solo nel periodo di imposta successivo⁽⁵⁴⁾ e solo se la variazione sia stata convenuta con atto pubblico o scrittura privata autenticata.⁽⁵⁵⁾

4.2 Modifica della compagine sociale con l'ingresso di un nuovo socio - cessioni di quote effettuate a favore di terzi non soci

Anche nella cessione di quote effettuata a favore di terzo non socio si pone il problema della individuazione del soggetto cui imputare il reddito conseguito nell'esercizio in corso al momento della cessione. Il problema è ancora più attuale in relazione alle cessioni poste in essere in prossimità della fine dell'anno.

Anche in questa ipotesi opera la medesima soluzione già indicata. Il reddito dell'anno in corso è attribuito al nuovo socio; dunque la disposizione sulla imputazione del reddito e delle perdite non opera nei confronti dei soci che abbiano perso tale qualità nel corso dell'anno.

La variazione in corso d'anno, a seguito di donazione/cessione di quote, recesso o esclusione, aumento di capitale sociale, comporta l'attribuzione dell'intero reddito dell'anno, solo ai soci risultanti alla chiusura dell'esercizio e che siano tali al momento dell'approvazione del



rendiconto. Tali operazioni sul piano fiscale hanno efficacia immediata ⁽⁵⁶⁾; gli utili e le perdite in sostanza sono imputati ai soli soggetti che abbiano la qualità di socio all'atto di approvazione del rendiconto. ⁽⁵⁷⁾

La vicenda ha generato delle perplessità ⁽⁵⁸⁾ perché si potrebbe prestare a operazioni elusive.

Ai nuovi soci, dunque, benché potranno essere divenuti tali solo da poco tempo ⁽⁵⁹⁾, deve essere attribuito il reddito calcolato in base alla loro quota per l'intero periodo d'imposta ⁽⁶⁰⁾ ⁽⁶¹⁾, anche, beninteso, per il periodo precedente al loro ingresso nella compagine sociale ⁽⁶²⁾.

Esempio:

Tizio e Caio sono soci della Tizio snc e detengono il capitale nella misura rispettivamente del 50% ognuno. Partecipano agli utili in ugual misura proporzionalmente al capitale sociale detenuto.

Il 31.12.2014 Tizio cede il 25% del capitale sociale al nuovo socio Sempronio. La misura di partecipazione agli utili proporzionalmente al capitale sociale risulterà quindi per Tizio e Sempronio pari al 25% e per Caio pari al 50%. La nuova percentuale di distribuzione degli utili opererà già per i redditi prodotti nel 2014. ⁽⁶³⁾

4.3 Cessione di quote tra gli stessi soci esistenti

Non è altrettanto agevole la soluzione della problematica della imputazione del reddito a seguito di cessione di quote tra gli stessi soci esistenti.

Muoviamo da un esempio:

Tizio, Caio e Sempronio sono soci della Tizio snc e detengono il capitale nella misura rispettivamente del 50%, 25% e 25%. Partecipano agli utili in ugual misura proporzionalmente al capitale sociale detenuto.

Il 31.12.2014 Tizio cede parte della sua quota agli altri due soci, in modo che i tre soci risultino ciascuno titolare di un terzo del capitale sociale. Di conseguenza verrà anche mutata la misura della partecipazione agli utili che proporzionalmente al capitale sociale verranno imputati a ognuno dei soci nella misura del 33,33%.

È discusso se la nuova percentuale di distribuzione degli utili opererà anche per i redditi prodotti nel 2014 e non solo per i redditi prodotti dal 2015.



Si contrappongono due interpretazioni.

La prima ⁽⁶⁴⁾ sostiene che gli effetti fiscali della cessione di quote tra i soci esistenti si produrranno solo a partire dall'anno successivo, come nel caso in cui si stipuli un atto modificativo della sola ripartizione degli utili.

Ai fini dell'attribuzione del reddito ai soci deve farsi riferimento alla situazione quale risulta al termine del periodo d'imposta, a prescindere dai cambiamenti intervenuti nella compagine sociale nel corso dello stesso ⁽⁶⁵⁾ ⁽⁶⁶⁾.

Le due fattispecie, della mera diversa distribuzione di utili e della cessione di quote tra soci esistenti ⁽⁶⁷⁾, dunque, si equivarrebbero in relazione alla imputazione del reddito in capo ai soci.

In particolare anche l'amministrazione ritiene che le modifiche nelle quote di partecipazioni agli utili dei soci non legate a variazioni della originaria compagine sociale hanno efficacia solo a partire dal periodo d'imposta successivo ⁽⁶⁸⁾. I redditi dell'anno in corso andrebbero imputati secondo la ripartizione esistente prima della cessione.

La giustificazione è ispirata a ragioni di cautela fiscale onde evitare che la cessione di quote in prossimità della chiusura del periodo d'imposta venga utilizzata per canalizzare l'imputazione del reddito imponibile sui soci che liquidano l'Irpef con applicazione di aliquote progressive comparativamente più basse. ⁽⁶⁹⁾

La seconda interpretazione ⁽⁷⁰⁾ ritiene invece che la nuova ripartizione del reddito operi immediatamente, con decorrenza dall'esercizio in corso. Gli utili saranno imputati ai soci in misura calcolata in base alla nuova distribuzione anche per l'intero periodo d'imposta in corso e non solo per quello relativo all'anno successivo. ⁽⁷¹⁾

Nell'esempio dunque la nuova misura varrà già dal 2014. Si ritiene che non sarebbe giustificabile una disparità di trattamento tra socio "nuovo" e socio "vecchio".

Tale soluzione è inoltre sostenuta muovendo dal disposto dell'art. 5 TUIR ove non risulta definito il concetto di mutazione della compagine sociale, su cui si basa la precedente ricostruzione, nonché dalle difficoltà di individuazione del soggetto cui effettivamente imputare il reddito quando, a seguito della cessione, dal Registro Imprese risulterà una diversa ripartizione ⁽⁷²⁾ rispetto a quella che si vorrebbe far valere sul piano fiscale.



Potrà giovare sotto tale profilo un'ulteriore considerazione basata sul criterio proporzionale di ripartizione degli utili. L'art. 5 TUIR nella sostanza dice che la modifica che faccia passare da una distribuzione proporzionale degli utili a una non proporzionale, opera solo dall'esercizio successivo a quello in cui viene posta in essere. Al contrario avrà immediata efficacia sul piano fiscale la modifica della misura della partecipazione che non incida sul criterio di proporzionalità nella distribuzione degli utili, anche se dipendente da una cessione di quota tra i soci esistenti oltre che relativa all'ingresso di un nuovo socio.

Considerando che la prassi negoziale è orientata maggiormente per tale ultima ricostruzione è opportuna una valutazione prudente delle singole situazioni che potrebbero profilarsi.

4.4 La cessione di quote al valore nominale

Inquadriamo la fattispecie.

La cessione in argomento è quella che come noto si conclude con il versamento al cedente di un corrispettivo di ammontare pari al valore nominale delle quote cedute. La vicenda è sotto osservazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Cosa contesta il fisco?

Recenti accertamenti della agenzia delle entrate hanno indicato delle criticità nel sistema, dipendenti da una osservazione oggettiva della situazione patrimoniale delle società interessate.

Il fisco tende a ricorrere al criterio del valore economico del complesso aziendale che le quote cedute rappresentano e non ritenendo vincolante l'uso del termine corrispettivo di cui all'art. 68 TUIR giustifica gli accertamenti proprio con la "occultazione di corrispettivo". In particolare l'Amministrazione finanziaria ritiene che il valore della cessione di quota conclusa al nominale, in presenza di presunzione grave, precisa e concordante ai sensi dell'art. 38 dpr 600 del 1973 vada rideterminato e la relativa plusvalenza versata ex artt. 67 e 68 TUIR.

Si sostiene a tal proposito che il capitale sociale non sia rappresentativo dell'intero valore aziendale in quanto non contiene utili e riserve di utili accantonati che si renderanno disponibili direttamente in capo agli acquirenti. La situazione si complica ulteriormente in presenza di beni immobili, specie se non gravati da mutui.



In questa sede va prima di tutto sottolineato che la problematica è diversa da quella scaturente dalla riqualificazione del contratto di cessione di quota come cessione di azienda.⁽⁷³⁾

Nel caso in questione infatti non è in discussione la qualificazione del negozio, ma solo l'emersione o meno di una plusvalenza da cessione in capo al cedente.

L'evoluzione dei mercati da una parte e soprattutto la recente rinnovata attività di accertamento da parte della Agenzia delle Entrate, non consentono più di affrancarci dal trattare il tema.

Il risultato potrà essere solo quello di un contributo alla trattazione, con lo scopo principale di evitare generalizzazioni, che rischiano di penalizzare anche operazioni che effettivamente e realmente sono concluse al nominale, offrendo la conclusione di analizzare le situazioni caso per caso mediante un'analisi separata e segmentata delle diverse fattispecie.

In tale ottica possiamo distinguerle in base ai soggetti interessati, all'attività svolta dalla società, da quanto tempo la società interessata operi e al tipo di società.

a) i soggetti

La vicenda risulterà sicuramente più "sospetta" nel caso in cui la cessione avvenga tra estranei piuttosto che tra appartenenti al medesimo nucleo familiare.

È opportuno ricordare infatti che nella pratica spesso gli aggiustamenti di quote di società tra familiari si effettuano con atti a titolo oneroso al valore nominale anziché con donazioni, anche e soprattutto per esigenze di maggiore stabilità suggerite dal mercato e spesso su indicazione, se non addirittura su richiesta del sistema bancario.

b) attività svolta

Anche in relazione all'attività va formulata una riflessione più avanzata.

La cessione al valore nominale si giustifica di meno in relazione a società che svolgano attività immobiliare, specie se patrimonializzate, rispetto a quelle che invece esercitano altre attività più operative e meno statiche.

Rispetto alla prime, il fisco potrà più facilmente contestare che patrimoni anche importanti siano trasferiti, tramite le quote, con un corrispettivo solo pari al nominale.



Riguardo alle società operative, invece, andrebbero analizzate le varie diverse situazioni, da cui potrebbe addirittura scaturire anche un valore delle quote inferiore al valore nominale. Il tutto con particolare riferimento alle società personali per le problematiche connesse alla responsabilità illimitata⁽⁷⁴⁾ e alle situazioni debitorie che addirittura scoraggerebbero gli acquirenti.

c) storicità della società interessata

Un'ulteriore considerazione è quella di basare le valutazioni muovendo dalla data di inizio attività della società interessata.

Appare evidente che la cessione di quote al valore nominale è più giustificabile rispetto a una società appena costituita.

d) tipo di società

Il particolare regime di calcolo del corrispettivo dettato per le società personali ex art 68 - 6 comma TUIR consente di ritenere più credibile la vendita al nominale riguardanti le quote di tali società. Non è da escludere infatti che la maggiorazione del costo fiscale della quota e la diminuzione dello stesso, cui si riferisce la norma, possano portare a un calcolo coincidente con tale valore.

5. Scioglimento e Liquidazione della società

5.1. Come si tassa il reddito delle società di persone in caso di liquidazione volontaria⁽⁷⁵⁾?

Ai sensi dell'art. 182 TUIR la liquidazione è considerata un unico periodo di imposta al termine del quale va redatto un bilancio finale da cui emergerà il reddito d'impresa da assoggettare a tassazione.⁽⁷⁶⁾

In forza del principio di trasparenza anche il reddito da liquidazione verrà automaticamente imputato ai soci in dipendenza della liquidazione^{(77) (78)}.

La vicenda potrà interessare sotto diversi profili, alcuni dei quali sono già stati oggetto di altri approfondimenti cui si permette di rinviare⁽⁷⁹⁾. In questa sede preme invece soffermarsi su due aspetti.

Il primo concernente la disciplina della distribuzione di riserve di utili e di riserve di capitale, nonché del capitale stesso.



L'altro riguardante la continuazione dell'attività imprenditoriale da parte dell'unico socio nella forma dell'impresa individuale.

5.2 distribuzione di residuo attivo nelle società di persone

La distribuzione di riserve di utili e del capitale nella fase di liquidazione delle società personali ⁽⁸⁰⁾, a seguito dell'approvazione finale del piano di riparto, è caratterizzata da alcune attività fiscalmente rilevanti, non solo per la società che la esegua, ma anche per il socio interessato, e soprattutto se la liquidazione avvenga in natura. L'analisi va dunque effettuata distinguendo i due profili di imposizione, anche se in dipendenza della applicazione del principio di trasparenza le due vicende potrebbero incrociarsi.

a) la società

Mentre la liquidazione di una somma di danaro non genera in capo alla società che la eroga un componente di reddito, al contrario potrebbe realizzarsi materia imponibile quando la liquidazione avvenga in natura.

La rilevanza fiscale emergerà diversamente nel caso in cui la liquidazione avvenga con beni merce generando ricavi, rispetto al caso in cui venga effettuata mediante beni strumentali facendo conseguire (eventuali) plusvalenze ⁽⁸¹⁾. Il reddito che produrrà la società verrà comunque attribuito ai soci per trasparenza.

b) socio- soggetto persona fisica non imprenditore.

La vicenda impositiva che interessa il socio va distinta invece, caso per caso, in relazione alla qualificazione e alla emersione o meno di un reddito tassabile.

Va sottolineato infatti che la liquidazione potrà avere solo valore patrimoniale, come nel caso di ripartizione di capitale, riserve o fondi assimilati al capitale sociale ⁽⁸²⁾, non producendosi nuova ricchezza non risulterà rilevante sul piano impositivo. Anche se il controvalore fosse rappresentato da un bene in natura ⁽⁸³⁾ la vicenda si risolverebbe nello stesso modo (purché il bene abbia un valore normale esattamente pari all'ammontare del capitale e/o delle riserve di capitale liquidate).

La liquidazione inoltre potrà essere effettuata con la distribuzione di riserve di utili.



Occorrerà distinguere se avvenga in danaro oppure in natura.

La prima modalità riguardando utili che sono stati già tassati per imputazione in capo al socio, non genererà normalmente ⁽⁸⁴⁾ ulteriore materia imponibile.

L'art. 8 del Dm 23.4.2004 in materia di società di capitali che tassano per trasparenza enuncia tale principio cui può darsi valenza di carattere generale.

La liquidazione del residuo attivo in natura invece potrà far emergere materia imponibile.

Anche se si volesse sostenere che il bene oggetto della liquidazione sia stato comunque acquistato con utili già tassati ⁽⁸⁵⁾, l'eventuale liquidazione in natura potrà comunque far conseguire un reddito tassabile, in forza del combinato disposto degli artt. 47/7 comma e 20 bis del TUIR ⁽⁸⁶⁾ norma dettata appositamente per le società personali. ⁽⁸⁷⁾

Il valore normale del bene, ovvero l'ammontare liquidato al socio, infatti, potrà risultare maggiore rispetto al valore fiscale della quota.

Attenzione però per le società di persone e quelle di capitali che tassano per trasparenza vige un regime di calcolo del valore fiscale della quota particolare e complesso.

La determinazione del costo fiscalmente riconosciuto di una partecipazione in una società di persone, obbedisce allo stesso criterio, sia in caso di cessione di quota (art. 68 comma 6 – Tuir), come valore da sottrarre al corrispettivo, che nella emersione della eccedenza da tassare come utile, ex art. 47 - 7 comma e 20 bis TUIR.

In entrambi i casi ⁽⁸⁸⁾ infatti, opererà la modalità di calcolo di cui all'art. 68 – comma 6 TUIR in base alla quale il costo fiscale della quota va incrementato e/o diminuito, in dipendenza degli utili nonché delle perdite, maturati in capo alla società e tassati sul socio per trasparenza. La regola vale anche per i ricavi e/o le plusvalenze conseguiti dalla società che liquidi il bene in natura ⁽⁸⁹⁾.

Il risultato potrà condurre a una sorta di non completa incidenza fiscale in capo al socio, perché la stessa componente (plusvalenza) agirà sia in senso positivo che negativo elidendosi. ⁽⁹⁰⁾

Corollario finale. Nelle imposte dirette la liquidazione in natura o l'assegnazione ai soci di beni in natura è più vantaggiosa per il socio di società personali rispetto a quello di società di capitali che non tassano per trasparenza.



5.3 profili fiscali della continuazione dell'attività imprenditoriale da parte dell'unico socio come imprenditore individuale⁽⁹¹⁾

La liquidazione presenta infine dei rilevanti profili fiscali in caso di continuazione dell'attività come impresa individuale da parte del socio che sia rimasto unico.

Nello specifico la vicenda può riguardare i casi di mancata ricostituzione della pluralità dei soci,⁽⁹²⁾ oppure fare seguito alla morte di uno dei due, o dipendere da recesso o esclusione di uno dei soci, o ancora dall'acquisto da parte di uno solo dei soci di tutte le quote sociali.

Allo scioglimento della società di persone potrebbe far seguito la continuazione dell'attività da parte del solo socio superstite.⁽⁹³⁾

La fattispecie sul piano fiscale viene ricondotta dal Fisco e dalla dottrina prevalente a una ipotesi di assegnazione di azienda al socio⁽⁹⁴⁾ all'esito della quale la società che si scioglie non conseguirà alcuna plusvalenza a condizione che

- a) Il socio unico continui l'attività sotto forma di impresa individuale
- b) mantenga inalterati i valori dei beni ai fini fiscali

In pratica vige lo stesso principio di neutralità fiscale proprio del conferimento di azienda regolato dall'art 176 del Tuir; si realizza in definitiva un conferimento rovesciato.

Francesco Raponi

-
- 1)** La recente stampa di settore si è espressa più volte in tal senso "*Società di persone, la riforma è ormai urgente*" O. CAGNASSO Italia Oggi del 15.09.2014 e "*Società di persone dimenticate - Regole vecchie di 70 anni*" L. DE ANGELIS Italia Oggi del 15.09.2014.
 - 2)** Negli ultimi 5 anni si segnala (fonte Italia Oggi del 15.09.2014 p. 4) un incremento del 4,59% del numero delle società semplici iscritte nel registro imprese a fronte di una variazione negativa del - 9,73% delle snc e del - 3,47% delle sas. Una delle ragioni può dipendere dal fatto che i soci illimitatamente responsabili di società di persone sono coobbligati solidali per il pagamento dei debiti tributari della società ai sensi dell'art 46 dpr n 602/1973 e che l'amministrazione finanziaria può rivolgersi a tutti i soci i quali hanno nei confronti del fisco una responsabilità solidale e illimitata anche se sussidiaria. Trova tuttavia applicazione anche per i debiti tributari il beneficio di escussione ex art 2304 c.c. (così Cass. 8.5.2003 n. 7000).
 - 3)** Viene trascurata la determinazione del reddito delle società semplici che non producono reddito d'impresa in quanto ad esse è vietato esercitare attività commerciali. (art 2249 c.c.). Le società semplici possono, invece, produrre direttamente redditi fondiari, redditi di lavoro autonomo, redditi di capitale e redditi diversi che verranno determinati con le regole dettate dal legislatore fiscale per le persone fisiche. La presunzione assoluta dettata dal comma 2 dell'art. 65 TUIR non si applica dunque alle società semplici; i beni appartenenti alle stesse non si considerano relativi all'impresa. ("Testo unico delle imposte sui redditi" L. ABRITTA, L. CACCIAPAGLIA, V. CARBONE, E. DE FUSCO, F. SIRIANNI Ipsa Milano 2009 vol. 1 pag.



1136) Sulla fiscalità della società semplice *“Società semplice e mera detenzione di beni fruttiferi: considerazioni in merito al raccordo tra la fiscalità della società e dei soci”* N. MONTUORI – il fisco n. 34 del 24.09.2007 pag. 5019 .

Per un veloce inquadramento si veda anche Risposta a quesito n. 538-2014T est. F. RAPONI.

- 4) Non solo per il diverso profilo in termini di responsabilità dei soci ma anche per la gestione societaria; più snella e meno costosa per le società personali e con maggiori formalismi ma maggiori garanzie nelle società di capitali.
- 5) A norma dell'art. 6 comma 3 TUIR i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.
- 6) Su cui si veda infra par. 3.
- 7) Comporta una maggiore incidenza percentuale del prelievo a mano a mano che si incrementa il reddito a disposizione del contribuente G. FALSITTA *“Manuale di Diritto Tributario”* Parte Speciale Cedam 2008 p. 55 e Stesso autore nuova edizione Padova 2014,136.
- 8) Inoltre risulta complicata dall'attività di accertamento posta in essere dalla agenzia delle entrate, in merito alla attribuzione di utili direttamente in capo ai soci, nelle società a responsabilità limitata a ristretta base partecipativa e familiare che indurrebbe a far propendere direttamente per una società di persone. La tassazione per trasparenza è regolata dagli artt. 115 e 116 TUIR.
- 9) Anche in forza dell'art. 6 comma 3 TUIR
- 10) In particolare le Srl a base societaria ristretta e partecipate da sole persone fisiche.
- 11) Circolare n. 49 del 29.11.2004 sia le Spa che le Srl, al ricorrere di particolari condizioni possono esercitare l'opzione per la trasparenza in virtù del quale , al pari delle società personali, il reddito è imputato a ciascun socio indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
- 12) Di sicuro almeno ne risulterà facilitata la trasformazione di società di capitali *“trasparente”* in società personali (e viceversa). Non si applicherà l'art 170 TUIR con l'obbligo di distinguere due diversi periodi d'imposta perché non si realizzerà un passaggio dal campo Ires al campo Irpef e viceversa.
- 13) Regolato dall'art. 96 TUIR per le società di capitali e dall'art 61 TUIR per gli altri soggetti. Il carico fiscale sulle società di capitali, soprattutto per le start up , può risultare anticipato in quanto gli stessi interessi passivi a norma dell'art 96 possono subire una limitazione temporanea alla deducibilità che invece non sussiste per le società personali. In relazione a queste ultime tuttavia, anche se la loro deduzione non è limitata dalla dimensione del reddito operativo lordo (Rol), gli interessi passivi possono risultare non deducibili fiscalmente in quanto non inerenti dovendo soggiacere al soddisfacimento del criterio generale della inerenza all'attività svolta.
- 14) Con un vantaggio a favore del socio di società personali. (Circolare n. 36 del 24 settembre 2012)
- 15) Su cui infra par. 5.2.
- 16) In conclusione verranno offerti dei cenni sulla disciplina fiscale della fase di liquidazione, con particolare riguardo alla liquidazione della quota in natura. Sul divieto di ripartizione anticipata dei beni sociali tra i soci ex art 2280 c.c. (*“Società di persone e di capitali Aspetti fiscali, civilistici e contabili”* GIOVANNI CREMONA, PAOLO MONARCA, NICOLA TARANTINO Ipoa Milano 2008 pag. 126). Sulla non inderogabilità di tale divieto . (Cass. 27.1.1992 n. 860 in Cremona cit. pag. 127), e alla prosecuzione della attività da parte dell'unico socio rimasto, sotto forma di impresa individuale.
- 17) Circolare n. 49/e del 3.8.2007 par. 3.2 Il conferimento in danaro è considerato *“incremento patrimoniale”* e costituisce oggetto di segnalazione centralizzata.
- 18) Potrà apparire opportuno far emergere la provenienza delle disponibilità utilizzate. Ad esempio che il conferimento in danaro sia stato posto in essere con provvista fornita dei genitori.
- 19) Per i soggetti privati non esercenti arti e/o professioni. Su tali argomenti *“Plusvalenze Immobiliari: aspetti notarili”* Studio CNN n. 21-2012/T Est. F. RAPONI
- 20) Per gli imprenditori e per le società.
- 21) L'art. 9 – 5 comma Tuir dice che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per i conferimenti in società.
- 22) La contropartita è rappresentata dalla assegnazione di quote (o azioni) della società conferitaria
- 23) Art. 9 comma 2 ultimo periodo del Tuir.



- 24) Muovendo dal presupposto che il valore normale possa essere disatteso dal fisco, potrebbe risultare opportuno indicare anche più valori, differenti, in relazione alle diverse imposte, oltre quelle dirette, che si applicheranno alle singole fattispecie.
- 25) L'art. 2295 c.c. a fini civilistici parla di "modo di valutazione".
- 26) Nelle società di persone non vige l'obbligo di cui agli artt. 2343 cc e 2465 cc.
- 27) Si ricorda che invece la giurisprudenza di merito e parte della dottrina sono di parere opposto specie in materia di trasferimento di azienda.
- 28) Cass. n. 12462 del 4.6.2014 in Banca Dati Il Fisco.
- 29) Ai sensi dell'art. 38 – terzo comma dpr 29.9.1973 n. 600.
- 30) L'argomento in chiave più strettamente notarile è trattato in *"Soluzioni fiscali per la circolazione gratuita dell'azienda"* F. RAPONI e T. TASSANI - Fondazione Italiana per il Notariato *"Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda"* Atti del convegno del 23.24 aprile 2010– pagg. 70 e segg.
- 31) Art. 176 TUIR – da tenersi distinta rispetto invece alle plusvalenze conseguite in caso di cessione di azienda art. 86 TUIR.
- 32) Trattandosi di conferimento di patrimonio . Sul punto in maniera approfondita V. MASTROIACOVO *"La rilevanza delle vicende abdicative nella disciplina sostanziale dei tributi"* Giappichelli Torino 2012 pag. 86.
- 33) G. FALSITTA 2008 cit. p. 4.
- 34) Circolare AE n. 36 del 2004.
- 35) Si esprime un principio di carattere generale: la restituzione al socio da parte della società di quanto lo stesso aveva conferito non costituisce materia imponibile. In tal senso Direzione Regionale Emilia Romagna nota 11489 del 6.3.2007.
- 36) *"Le Imposte Sui Redditi nel testo unico"* M. LEO Tomo I p 106 Giuffrè Milano 2010: l'incremento di ricchezza che giustifica l'imposizione tributaria ricade direttamente sul socio.
- 37) L'eventuale accertamento di un maggior reddito a carico della società si trasferisce automaticamente a carico dei soci.
- 38) Leo ct. p. 105.
- 39) A meno che non siano residenti nel territorio dello Stato Art. 73 comma 1 lett. d) TUIR.
- 40) Il reddito delle società di persone, e assimilate (arg. ex art. 5 – 3 comma del TUIR), costituisce un reddito prodotto in forma associata. Per inquadrarne il sistema di tassazione occorre muovere dallo scenario normativo di riferimento che è costituito dall'art. 5 del TUIR che disciplina il principio di tassazione per trasparenza ,dall'art. 20 bis del TUIR che qualifica espressamente i redditi dei soci delle società personali come "redditi di partecipazione" (Abritta cit. pag. 48 precisa che la configurazione del reddito di partecipazione deriva dalla immediata e diretta attribuzione ai soci del reddito conseguito dalla società), dall'art 56 – 1 comma del TUIR che assimila le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice , ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alle società e agli enti soggetti passivi Ires nonché dagli artt. 72, 73 e 81 del TUIR che rappresentano, ai fini Ires, le fondamenta della imposizione diretta della società.
- 41) Imposta regionale sulle attività produttive – D.L.vo 15 dicembre 1997 n 446 e successive modifiche e integrazioni
- 42) Dalla dichiarazione emergeranno distintamente il reddito da ripartire sui soci e l'imponibile Irap
- 43) *"Il regime della tassazione per trasparenza"* C. PESSINA e C. BOLLO in il fisco n. 45 dell'8.12.2003
- 44) Su cui infra par. 4 e segg. L'AF ha precisato che l'intestazione delle quote a una società fiduciaria non modifica il soggetto d'imposta passivo che rimane sempre il fiduciante. Risoluzione n. 136 del 7.12.2006.
- 45) Come nel caso di conferimenti di soli servizi da parte dei soci che può determinare indeterminazione degli stessi.
- 46) Così LEO cit. p. 110.
- 47) E' necessario comunque che risultino soddisfatte la condizione che si tratti di società di persone residenti nel territorio dello Stato e che i soci siano soggetti , persone fisiche o società, fiscalmente obbligati al pagamento delle imposte. Le società di persone non residenti infatti a norma del combinato disposto degli artt. 5 e 73 del TUIR sono esse stesse soggetto passivo ires. ABRITTA cit. pag. 45 sottolinea che al riguardo la lett. d) del comma 3 stabilisce che si considerano residenti le società che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato.
- 48) In caso di usufrutto sulle quote all'usufruttuario va imputato il reddito e competono gli obblighi dichiarativi. Risoluzione n. 61 del 16.05.2006.
- 49) Per anno solare sempre senza eccezioni. Cremona cit. pag. 214.



- 50)** L'art. 8 del TUIR stabilisce infatti, che, nel caso in cui la società consegua una perdita fiscale, anch'essa sia ripartita tra i soci in proporzione alla partecipazione agli utili stabilita dall'art. 5.
- 51)** Atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore. Secondo un orientamento, su cui infra, ad eccezione del caso di variazione dei soci in corso d'anno.
- 52)** Risoluzione n. 60 del 16.5.2005 ha precisato che le perdite fiscali di una società di capitali che si trasformi in società di persone non possono essere attribuite pro quota ai soci della stessa. L'argomento, benché contrastato, è stato sostenuto dall'Agenzia delle Entrate muovendo dalla doppia considerazione che l'art. 8 del TUIR (che consentirebbe il trasferimento) si riferisce solo alle società di persone e che nel caso opposto, di trasformazione di società di persone in società di capitali, non sarà possibile trasmettere le perdite alla società di capitali che risulterà dalla trasformazione. *"Trasformazione di società di capitali in società di persone e riparto perdite: un dubbio risolto o una nuova questione aperta"* M. PARPIGLIA e F. GRILLO in il fisco n. 23 del 6.6.2005 pag. 3490.
- 53)** Risoluzione n. 152 del 4.10.2001.
- 54)** L'intero reddito dell'anno sarà attribuito solo ai soci risultanti alla chiusura dell'esercizio e che siano tali al momento dell'approvazione del rendiconto.
- 55)** In tal senso la prassi dell'AE Circ. n. 49 del 22.11.2004 p.6; REBECCA- TESSARO *"Quote di società di persone. Cessione infrannuale. Ripartizione degli utili"* in La Settimana Fiscale n 3 del 18.1.2001 p. 4
- 56)** Cass. 16.12.2003 n. 19238
- 57)** LEO cit. pag. 108 – Nello stesso senso Cass. n. 8423 del 15.10.1994 e Cass. n. 19238 del 16.12.2003.
- 58)** LEO cit. pag. 108
- 59)** Anche l'ultimo giorno dell'anno entro la mezzanotte
- 60)** Non è possibile l'accordo tra le parti volto a mantenere l'obbligazione tributaria per l'anno in corso in capo al cedente (Cass. 27.4.1999 n. 4200)
- 61)** Risoluzione n. 157 del 17.04.2008 tratta di un'ipotesi particolare di subentro riguardante il caso di decesso di un socio, e qualora la sua eredità non sia stata ancora accettata, affermando che il reddito prodotto dalla società debba essere interamente imputato solamente ai soci superstiti, senza tener conto dei chiamati all'eredità.
- 62)** *"Ancora sulla cessione infrannuale di quote di società di persone"* G. REBECCA in Corr. Trib. N. 33 del 1988; LEO cit. pag. 121
- 63)** Così *"Tuir"* Guide e soluzioni Ipoa a cura di Eutekne Cotto-Odetto-Valente Ipoa 2012 p 103; REBECCA-TESSARO cit. p. 2; Cass. 23.02.1994 n 8423.
- 64)** LEO cit. p 108; ABRITTA cit. p. 51; AE circ. n. 40 del 2004 p. 62 Tuir a cura Eutekne p. 103
- 65)** Così la nuova ripartizione tra i soci esistenti (al pari di quanto accade in caso di nuovo socio entrato in società nel mese di dicembre) consentirà di attribuire proporzionalmente alle "nuove" quote di partecipazione il reddito prodotto dalla società nell'intero periodo d'imposta. Tale impostazione è stata accolta dalla giurisprudenza sulla base della considerazione che il diritto da parte del socio alla percezione degli utili si concretizza con l'approvazione del rendiconto (ex art. 2262 c.c.) e che la produzione del reddito da parte della società non è necessariamente continua ed uniforme nel tempo, e quindi non è possibile accedere ad una quantificazione frazionata che rifletta l'effettiva produzione del reddito stesso (cass. 19238/2003; cass. 8423/1994)
- 66)** Si osserva peraltro che partendo da questa considerazione, in caso di trasferimento a titolo oneroso, si avrà probabile considerazione anche della quota di reddito maturata ai fini della determinazione del prezzo di scambio. La soluzione sarebbe estensibile a tutte le fattispecie in cui al momento del rendiconto la "composizione" è cambiata anche a prescindere dall'ingresso o meno di un nuovo socio.
- 67)** Che comporta una diversa distribuzione degli utili.
- 68)** Circ. 49 del 2004 cit. p. 61 e Istruzioni compilazione Modello Unico ove il concetto è desumibile da riferimento alla compagine sociale.
- 69)** Ulteriore argomento a supporto di tale tesi risiede nella considerazione che il prezzo dovrebbe già contenere la capitalizzazione degli utili riferiti all'esercizio in corso. Tale aspetto diventa ancora più decisivo con riferimento alla data della avvenuta cessione; ci sarà probabilmente differenza di prezzo tra una cessione di quota conclusa a gennaio rispetto ad una identica effettuata a dicembre. In relazione alla data di conclusione bisognerebbe però prestare attenzione al momento di approvazione del rendiconto.
- 70)** REBECCA e TESSARO cit. p. 6.



- 71)** Secondo un'ulteriore lettura si dovrebbe prevedere un'imputazione proporzionale al numero dei giorni in cui dante causa ed avente causa hanno rivestito la qualità di soci, sottintendendo una produzione lineare del reddito nel tempo. Si arriverebbe a ipotizzare la redazione di due distinti rendiconti sociali per lo stesso anno, corrispondenti ai periodi di possesso del cedente e del cessionario e dunque al solo fine di determinare le quote di reddito a ciascuno spettanti.
- 72)** In definitiva la stessa Agenzia delle Entrate basandosi sulle sole risultanze del Registro delle Imprese incontrerebbe delle difficoltà nella applicazione della prima soluzione relativa alla efficacia sul piano fiscale degli atti di cessione tra soci esistenti con decorrenza dal periodo di imposta successivo.
- 73)** Studio 170-2011/T *"Sulla riqualificabilità come cessione d'azienda della cessione dell'intero capitale di una srl"* est. PURI, nonché T. TASSANI *"I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento d'azienda come successiva cessione della partecipazione"* in RDT, 2011, I, 351.
- 74)** Arg. ex artt 2269 e 2293 c.c.
- 75)** Cremona cit. pag. 509.
- 76)** Sono previste particolari modalità per la determinazione del reddito di periodo e per il riporto delle perdite fiscali.
- 77)** L'eventualità che nel corso della liquidazione si proceda alla distribuzione degli utili maturati è piuttosto improbabile sussistendo la regola generale in base alla quale i liquidatori non possono ripartire tra i soci neppure parzialmente i beni sociali finché non siano pagati i creditori sociali o non siano accantonate somme per pagarli (art 2280 c.c.). Sarebbe dunque possibile solo quando la liquidazione non pone problemi di solvenza e previa concessione delle dovute garanzie per i creditori che non siano stati ancora soddisfatti.
- 78)** L'art. 20 bis TUIR come visto qualifica anche tale reddito come reddito di partecipazione, rispetto al quale è anche consentita la tassazione separata al ricorrere di determinate condizioni.
- 79)** *"Profili fiscali del recesso dalla società e dell'assegnazione di beni ai soci"* Studio CNN n. 74-2011/T Est. RAPONI; *"Assegnazione di beni immobili a soci persone fisiche non esercenti attività d'impresa"* Studio CNN n. 103-2012/T Est. F. RAPONI.
"Atti della Fondazione Italiana del Notariato - Formazione telematica Iva – gli atti di assegnazione" 2014 inedito a cura di F. RAPONI.
- 80)** GIUSEPPE TINELLI Commentario al testo Unico delle Imposte sui redditi Cedam 2009 p. 365 e segg.
- 81)** Va considerata anche la possibilità che gli amministratori della società possano optare per un cambio di regime fiscale a esempio mediante la "trasformazione" di un bene strumentale in bene merce.
- 82)** La vicenda riguarda la fattispecie descritta nel comma 5 dell'art. 47 TUIR ovvero quando l'assegnazione di beni in natura avvenga mediante la corrispondente utilizzazione di riserve o fondi assimilati al capitale sociale che per tale motivo hanno natura patrimoniale e non reddituale. In tali fattispecie è possibile individuare la natura di entrata patrimoniale per la società che riceve dette somme assimilata al capitale. Per questo motivo tali ammontari non concorrono a formare il reddito della società e l'eventuale successiva distribuzione non costituisce per i soci reddito tassabile bensì semplice restituzione del "capitale". Un'applicazione pratica di quanto sostenuto si potrà avere ad esempio nel caso di delibera che assegni un bene a un socio a seguito della restituzione di versamenti in conto capitale.
- 83)** L'attribuzione del bene si configura come una modalità di liquidazione.
- 84)** L'unica eccezione è data dalla distribuzione di fondi in sospensione d'imposta.
- 85)** Quindi potrebbe dirsi che il bene sia a sua volta già "tassato".
- 86)** Gli utili percepiti in natura dai soci non rientrano tra i redditi di capitale ma tra i redditi di impresa; benché liquidati in natura, sono assoggettati a tassazione in base al principio di trasparenza e assolti in base al principio di competenza, a prescindere dal momento della loro percezione.
- 87)** Per le società di capitali argomentando dall'art. 44 TUIR sarà possibile qualificare il reddito in capo al socio assegnatario come un reddito di capitale il cui pagamento verrà assolto secondo il principio di cassa ovvero al momento in cui sarà percepito.
- 88)** ABRITTA cit. TOMO I p 449.
- 89)** In capo al socio.
- 90)** In ossequio al divieto di doppia tassazione.
- 91)** F. RAPONI - *Relazione inedita incontro CNN – Agenzia delle Entrate – presentazione Guida tassazione atti notarili – Roma Hotel Parco dei Principi - 2012.*



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

- 92)** Non si può tuttavia escludere la possibilità di configurare una fattispecie simile anche nelle società di capitali, nelle quali sia ipotizzabile una continuazione in forma di impresa individuale di un'azienda precedentemente condotta.
- 93)** Ipotesi peraltro è facilitata dalla deroga alla fase di liquidazione che nelle società di persone come sappiamo può essere omessa. Anche riguardo alle società di capitali la soluzione negoziale prescelta potrebbe determinare la estinzione della società e la prosecuzione dell'attività da parte del socio che verosimilmente sarà un socio unico. Esaurita la fase della liquidazione si procederà alla attuazione del piano di riparto: l'azienda sociale può in tal caso essere assegnata al socio con trasferimento dei rapporti ad essa inerenti. La vicenda assume particolare importanza anche in relazione al problema della esatta individuazione dell'oggetto della assegnazione.
- 94)** Circolare n. 54 del 19.06.2002.

(Riproduzione riservata)