



Roma, 25 febbraio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello - ALFA snc - Somme corrisposte al socio a seguito di recesso. - Trattamento fiscale.

Quesito

La società istante, ALFA snc, ha una compagine sociale costituita da tre soci uno dei quali, titolare di una quota pari al 45% del capitale sociale, intende recedere dalla società.

La società istante chiede quindi di conoscere se le somme corrisposte al socio uscente, per la parte che eccede la quota di patrimonio netto contabile spettante al socio, costituisca o meno un componente deducibile nella determinazione del reddito di impresa prodotto dalla società.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

A parere dell'istante, in capo al socio uscente deve essere assoggettato a tassazione, quale reddito di capitale, l'importo corrispondente alla differenza tra l'importo ricevuto a seguito del recesso ed il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle quote societarie annullate.

L'importo corrispondente alla differenza tra l'importo attribuito al socio ed il valore contabile del patrimonio netto deve essere, tuttavia, considerato deducibile per la società nella determinazione del reddito d'impresa.

Nell'ipotesi in cui tale onere sopportato dalla società fosse ritenuto indeducibile si verificherebbe, infatti, una doppia imposizione del relativo reddito, tassato una prima volta in capo al soggetto che recede quale reddito di capitale ed una seconda volta in capo al socio rimanente a titolo di reddito di partecipazione.

In tale senso anche le istruzioni al modello Unico –società di persone per il periodo d'imposta 2000 e 2001, nelle quali veniva affermato che le somme liquidate dalla società al socio nei cui confronti si scoglie il rapporto sociale costituiscono un componente negativo deducibile dal reddito della società .

Parere della Direzione

Con riferimento alle ipotesi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio nelle società di persone, l'articolo 2289 del codice civile stabilisce che il socio che recede dal rapporto societario ha diritto “*ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota*” determinato in base ad una situazione patrimoniale redatta al giorno in cui si è verificato lo scioglimento del rapporto sociale.

Se vi sono operazioni in corso, inoltre, il socio ed i suoi eredi partecipano agli utili e alle perdite inerenti alle operazioni medesime.

Per la determinazione del valore della quota spettante al socio in sede di recesso occorre procedere pertanto alla redazione di una situazione contabile che evidenzii l'effettivo valore economico del complesso aziendale comprensivo altresì della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato, corrispondente ad una frazione del capitale economico della società, risulta solitamente superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile.

Tale differenza che può derivare dall'esistenza di plusvalenze latenti sui beni dell'attivo, da valori di avviamento e dalla quota parte degli utili in corso di maturazione alla data del recesso viene generalmente definita “*differenza da recesso*”.

In sostanza, l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti

-la prima (afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal rimborso

della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;

-la seconda relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta "*differenza da recesso*".

A seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio uscente, la società procederà quindi per la parte afferente al rimborso del valore nominale della partecipazione all'annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio ed alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve sia di utili che di capitale spettanti al socio.

Tali operazioni, di natura esclusivamente patrimoniale, non avranno alcuna rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società.

A diverse conclusioni deve, invece, giungersi con riferimento alla seconda componente della quota da corrispondere al socio receduto corrispondente alla cosiddetta "*differenza da recesso*" in quanto tale importo concretizza, a parere della scrivente, un componente negativo rilevante ai fini della determinazione del reddito della società.

Occorre, infatti considerare che tale differenza, come detto, origina da plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo il recesso dei socio.

In particolare,

-le plusvalenze e l'avviamento (derivante dalla effettiva valorizzazione economica della società rispetto ai valori storici indicati in bilancio), quando realizzati, costituiranno componenti positivi di reddito e saranno assoggettati a tassazione, in base al principio di trasparenza, in capo ai soci rimanenti;

-gli utili in corso di formazione alla data del recesso, unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell'esercizio, saranno invece, tassati per trasparenza in capo ai soci superstiti alla fine dell'esercizio stesso.

Considerato che l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione (costituito ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve di utili tassati per trasparenza, e che, in linea di principio, coincide con la differenza da recesso) costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti, si ritiene che la “*differenza da recesso*” –come sopra definita- sia deducibile in capo alla società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota.

Per quanto concerne, inoltre il trattamento fiscale da riservare alle somme in questione in capo al socio uscente, appare utile ricordare che l'articolo 20-bis del Tuir riproducendo la previsione contenuta nell'articolo 6 del D.P.R n. 42 del 1988 stabilisce che “*ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'art. 17, comma 1, lett. l), del Tuir (e cioè redditi compresi nelle somme e valori attribuiti al socio in sede di recesso), valgono, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata*”.

Tale disposizione qualifica, quindi, quali “*redditi da partecipazione*” e pertanto redditi d'impresa, i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitale dall'articolo 47, comma 7, del Tuir.

Tale ultima disposizione definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio recedente. A tal fine vanno poste a raffronto le somme o il valore normale dei beni riconosciuti al socio per effetto del recesso con il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta dal socio medesimo.

La differenza positiva risultante da tale raffronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e come tale deve essere tassata in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito.

Qualora tra la data di costituzione della società e la comunicazione del recesso da parte del socio siano trascorsi più di cinque anni, inoltre, tali redditi saranno assoggettati a tassazione separata, in applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 17, comma 1, lettera l) del Tuir e salvo che il contribuente non opti per la tassazione ordinaria.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.