

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ... di... chiede chiarimenti sulla disciplina fiscale relativa "alla deduzione fiscale ai fini IRPEF ed IRAP dell'importo che i Soci hanno di comune accordo determinato come corrispettivo per il recesso di uno di essi (e, correlativamente, dell'imposizione di detta somma in capo al socio che intende recedere)".

La società interpellante è partecipata dai seguenti soggetti:

- ..., che ha una quota di partecipazione al capitale pari all'1 per cento e una quota di partecipazione agli utili del 25 per cento;
- ..., titolare di una quota di partecipazione al capitale del 33 per cento e di una quota di partecipazione agli utili del 25 per cento.
- ..., che ha una quota di partecipazione al capitale del 33 per cento e una quota di partecipazione agli utili del 25 per cento;
- ..., titolare di una quota di partecipazione al capitale del 33 per cento e di una quota di partecipazione agli utili del 25 per cento

Nel bilancio previsionale alla data di recesso, oltre al capitale sociale (pari a euro 3.099,00) ed ad una modestissima quota di utili di esercizi precedenti e gli utili in corso di formazione (per complessivi euro 299.605,00), il patrimonio netto risulta composto esclusivamente da una riserva di rivalutazione derivante da operazioni di rivalutazione fiscalmente rilevante dei beni dell'attivo, per un importo complessivo di euro 1.834.114,00. Viene precisato che tale riserva è fiscalmente in sospensione d'imposta, in quanto la società ha a suo tempo versato l'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle plusvalenze latenti sui beni, ma non ha versato l'ulteriore imposta sostitutiva per l'affrancamento delle predette riserve.

Inoltre, viene specificato che la società è in contabilità ordinaria e lo era anche quando è stata operata la rivalutazione sopra citata, senza interruzione nel regime.

L'interpellante rileva quindi che uno dei soci, il signor ... è in procinto di esercitare il recesso, in ottemperanza a quanto previsto dallo statuto ed essendo gli altri soci a ciò favorevolmente disposti, e che si è giunti ad un valore condiviso, quale corrispettivo del recesso, precisamente nella somma di euro 772.765,00.

Viene precisato che il costo fiscalmente riconosciuto della quota del Socio recedente è pari a euro 249.284,00 per cui emergerebbe un differenziale di euro 523.481,00 (euro 772.765,00 - euro 249.284,00), a fronte di un importo di euro 770.211,00 (così determinato: euro 772.765,00 quale corrispettivo del recesso al netto di euro 1.023,00 quale quota di capitale sociale di pertinenza del Socio recedente e euro 1.532,00 quale quota di sua pertinenza di utili già tassati).

In particolare, viene rappresentato che il dubbio interpretativo della società riguarda proprio la possibilità di dedurre la differenza da recesso non derivante da riduzione del capitale e degli utili pregressi, e sulla imposizione, in capo al socio recedente, del differenziale tra l'importo da ricevere ed il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che il socio recedente dovrà rendere imponible nella sua dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui esercita il diritto di recesso (nel quadro RH del Modello Redditi PF, ovvero, a sua scelta, nel quadro RM dello stesso Modello, atteso che la società è costituita da oltre cinque anni, in ottemperanza dell'articolo 17, comma 1, lettera l, TUIR) la differenza tra corrispettivo del recesso e costo fiscalmente riconosciuto della quota sociale.

La società ritiene di poter dedurre (anche ai fini IRAP) nel medesimo esercizio il differenziale tra corrispettivo del diritto di recesso e quota proporzionale relativa a detto socio del capitale sociale e degli utili già assoggettati a tassazione, senza considerare in quest'ultimo calcolo le riserve di rivalutazione.

Conseguentemente, sostiene che le riserve di rivalutazione presenti a patrimonio netto non vadano considerate distribuite, e rimangano presso la Società in sospensione d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie prospettata riguarda gli aspetti relativi al corretto trattamento fiscale - ai fini IRPEF e IRAP - da riservare alla differenza da recesso da liquidare al socio, e alla conseguente imposizione fiscale in capo al medesimo socio uscente. Inoltre, la società chiede di conoscere: se tra le somme corrisposte al socio uscente, debba essere ricompresa o meno la parte relativa alla riserva in sospensione ai sensi della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Tanto premesso, si osserva che, con riferimento alle ipotesi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio nelle società di persone, l'articolo 2289 del codice civile stabilisce, in capo al socio recedente, il 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.

In presenza di operazioni in corso, inoltre, il socio e 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 quindi procedere alla redazione di una situazione contabile che evidenzi l'effettivo valore economico del complesso aziendale, comprensivo della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato, corrispondente a 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, è generalmente indicata come "differenza da recesso".

Secondo la risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008, l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta composto da due componenti:

- la prima (afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta), imputabile al rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e alla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;
- la seconda (relativa al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio), che costituisce la predetta "differenza da recesso".

In linea con tale chiarimento di prassi, nel caso di specie, in sede di liquidazione della quota detenuta dal socio uscente, la società sarà tenuta a procedere all'annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio e alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve di utili e di capitale spettanti al socio, per la parte afferente al rimborso del valore nominale della partecipazione. Tali operazioni, di natura esclusivamente patrimoniale, non assumeranno rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società.

La seconda componente della quota da corrispondere al socio receduto - cosiddetta "differenza da recesso" - concretizzerà invece un componente negativo rilevante ai fini della determinazione del reddito della società.

Detta differenza origina, infatti, da plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono nel patrimonio sociale anche dopo il recesso del socio, e che saranno tassate in capo ai soci rimanenti, per trasparenza, quando saranno realizzate.

In sostanza, l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione costituisce in capo allo stesso un reddito integralmente tassabile. Al riguardo, infatti, l'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), qualifica 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, 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 (cfr. anche la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, paragrafo 7.5).

In modo simmetrico, risulta consentita la deducibilità in capo alla società, della "differenza da recesso" nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota, 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).

La possibilità di dedurre tale differenza, come chiarito dalla risoluzione n. 64/E del 2008, è basata sul presupposto che la società provveda a liquidare al socio che recede un importo in denaro e che, quindi, il plusvalore latente, liquidato al socio recedente, resti insito nel patrimonio sociale dopo il recesso.

Con riferimento alla riserva di rivalutazione iscritta ai sensi della Legge 342/2000 - nel precisare che la posta in questione è fiscalmente in sospensione d'imposta in quanto la società ha, a suo tempo, versato l'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle plusvalenze latenti sui beni ma non ha versato l'ulteriore imposta sostitutiva per l'affrancamento delle predette riserve - si ritiene che tale riserva presente a patrimonio netto possa non essere inclusa per la quota di spettanza del socio receduto nella differenza di recesso, nel presupposto del mantenimento dell'iscrizione in bilancio della stessa da parte della società.

Da ultimo, si rileva che ai fini IRAP, ad avviso della scrivente, la differenza da recesso non rientra tra i componenti rilevanti nella determinazione del valore della produzione delle società di persone ai sensi dell'articolo 5-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Il presente parere investe soltanto aspetti di natura interpretativa ed esula dall'analisi condotta in tale sede ogni valutazione o apprezzamento in merito ai valori della riserva riportati nell'istanza e alla sua rappresentazione contabile, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla valutazione della corretta formazione, qualificazione e quantificazione della stessa.

I documenti citati sono consultabili sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it.