

Milano,

Direzione Regionale della Lombardia

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Fiscalità delle imprese e finanziaria

ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI ED ESPERTI
CONTABILI MILAN
CORSO EUROPA 11
20122 MILANO (MI)

Prot.

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 904-5/2014*
Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED
ESPERTI CONTABILI MILAN
Codice Fiscale 06033990968
Istanza presentata il 07/08/2014

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano (di seguito, l'"Ordine") chiede chiarimenti sul trattamento fiscale della cosiddetta "differenza da recesso" corrisposta al socio di una società di persone nell'ipotesi in cui, successivamente al recesso, i soci superstiti decidono di trasformare la società in una società a responsabilità limitata ai sensi dell'articolo 2500-ter del codice civile.

In particolare la fattispecie oggetto della consulenza richiesta riguarda l'ipotesi in cui al socio di una società di persone, che esercita il diritto di recesso per uno dei motivi previsti dall'articolo 2285 del codice civile, viene riconosciuta, a titolo di liquidazione

della quota (articolo 2289 del codice civile), "oltre ad una quota fissa, anche una quota variabile rappresentata da una percentuale degli utili futuri attesi dalla società per un determinato periodo di tempo (es. 4 esercizi successivi al recesso). Per effetto di ciò, il valore liquidato risulta essere superiore alla quota di patrimonio netto contabile di competenza del socio uscente".

A fronte del recesso del socio, la società di persone contabilizza la "differenza da recesso" nel proprio conto economico.

L'Ordine chiede di conoscere il trattamento della "differenza da recesso" (derivante dal recesso verificatosi prima della trasformazione):

- a) in capo alla società a responsabilità limitata risultante dalla trasformazione (sia ai fini IRES che ai fini IRAP);
- b) in capo al socio recedente (ai fini IRPEF).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano, riguardo al "trattamento fiscale (IRES e IRAP) della differenza da recesso contabilizzata dalla società di capitali risultante dalla trasformazione omogenea progressiva" e derivante da eventi (recesso, nel caso specie) generatesi prima della trasformazione, ritiene quanto esposto di seguito.

Sotto il profilo IRES, è dell'opinione che "le "differenze da recesso" costituiscano componenti negativi di reddito deducibili in capo alla società di capitali risultante dalla trasformazione, nell'esercizio di competenza. Quest'ultimo coincide con il periodo di imposta nel quale il costo diventa certo nell'an e nel quantum ai sensi dell'articolo 109 del TUIR (per esempio le "differenze da recesso" determinate sulla base dell'utile 2014 realizzato dalla società di capitali, saranno deducibili nell'esercizio 2015 in quanto diverranno "certe" soltanto successivamente alla chiusura ed approvazione del bilancio

al 31 dicembre 2014)".

In merito, è ritenuto che la deducibilità di tale costo deve necessariamente essere collegata all'evento da cui esso è stato generato (recesso da società di persone) e che l'intervenuta trasformazione non possa in alcun modo incidere sul suo trattamento.

A conferma di ciò, l'Ordine osserva che le "differenze da recesso" hanno valenza reddituale soltanto nell'ipotesi di recesso da società di persone.

Infatti, la normativa civilistica del recesso da società di capitali prevede (articolo 2437 e seguenti, articolo 2473 del codice civile) che la liquidazione della quota deve avvenire mediante l'utilizzo di riserve disponibili. Se tali riserve risultano incapienti, salvo eventuali versamenti a fondo perduto, occorre procedere alla riduzione del capitale sociale o allo scioglimento della società.

Pertanto, nelle società di capitali la "differenza da recesso" (intesa come la differenza positiva tra il valore di rimborso della partecipazione e la quota di patrimonio netto di competenza del socio uscente) non può assumere la connotazione di costo.

Sotto il profilo IRAP, l'Ordine ritiene deducibile la "differenza da recesso" - pur collocandosi tra i componenti straordinari del conto economico -in quanto potenzialmente legata a plusvalenze latenti sui beni d'impresa, le quali, se realizzate dalla società, sarebbero rilevanti ai fini del tributo.

In merito al trattamento fiscale (IRPEF), in capo al socio recedente, delle somme percepite a titolo di liquidazione della quota successivamente alla trasformazione societaria, secondo l'Ordine il socio deve tassare come reddito di impresa tali somme in ottemperanza ai principi già espressi dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008.

Tale soluzione è considerata in linea con la prospettata deducibilità in capo alla società trasformata.

Invece, qualora la "differenza da recesso" venisse trattata come un costo indeducibile per la società (trasformata) di capitali, la stessa dovrebbe essere tassata in capo al socio come utile da partecipazione ai sensi dell'articolo 47 del TUIR (ossia imponibile

per il 49,72 per cento del suo ammontare). Diversamente, se si considerasse la "differenza da recesso" come un componente reddituale indeducibile in capo alla società trasformata ed interamente tassato in capo al socio percipiente, si verificherebbe un'ipotesi di doppia tassazione non ammessa dall'ordinamento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base alla rappresentazione dei fatti contenuta nell'istanza, costituisce oggetto della consulenza richiesta il trattamento della "differenza da recesso" determinata al momento dell'evento (recesso del socio) e corrisposta dalla società già partecipata dopo la sua trasformazione da società di persone in società a responsabilità limitata.

Al riguardo, la Direzione regionale della Lombardia osserva quanto segue.

Per le società di persone, l'articolo 2289 del codice civile dispone che, nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente ad un socio, la liquidazione della quota sociale è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto, tenendo anche conto degli utili e delle perdite inerenti alle operazioni in corso.

La cosiddetta "differenza da recesso" - intesa come differenza positiva tra il valore della frazione del capitale economico della società e il valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile di pertinenza del socio recedente - 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.

In linea di principio, la "differenza da recesso" coincide con l'importo liquidato al socio eccedente il costo fiscale della partecipazione, costituito ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve di utili tassati per trasparenza (risoluzione n. 64/E del 2008).

Infatti, relativamente alle partecipazioni in società di persone, l'articolo 68, comma 6, del TUIR dispone che "il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate ai socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio".

Più specificatamente, in ordine al trattamento fiscale della "differenza da recesso" in capo al socio recedente, l'articolo 20-bis del TUIR dispone per la determinazione del reddito compreso nelle somme o nel valore normale dei beni assegnati ai soci di società di persone in sede di recesso, precisando che trattasi di reddito di partecipazione (quindi, reddito d'impresa nella fattispecie in esame) e che lo stesso è assoggettabile a tassazione separata alle condizioni e nei limiti indicati dal precedente articolo 17, comma 1, lettera l).

Per quanto concerne il trattamento della "differenza da recesso" nei confronti della società, nella risoluzione n. 64/E del 2008 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che tale differenza concretizza un componente negativo rilevante ai fini della determinazione del reddito della società di persone.

In particolare, nel citato documento di prassi, viene evidenziato che:

- le plusvalenze latenti e l'avviamento, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo il recesso del socio, quando realizzati, costituiranno componenti positivi di reddito, da assoggettare a tassazione in capo ai soci rimanenti, in base al principio della trasparenza;
- gli utili in corso di formazione alla data del recesso, unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell'esercizio, saranno tassati per trasparenza in capo ai soci superstiti alla fine dell'esercizio stesso.

L'Agenzia delle entrate ha concluso che la "differenza da recesso" è deducibile in capo alla società di persone nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota, considerato che tale "differenza" costituisce per il socio recedente reddito imponibile. In tal modo, non si verifica una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti.

In considerazione delle richiamate norme relative al recesso del socio di una società di persone, ad avviso della Direzione regionale della Lombardia le vicende societarie che intervengono successivamente al recesso non incidono, oltre che sul costo fiscale della relativa partecipazione (determinato ai sensi dell'articolo 68, comma 6, del TUIR), sulla qualificazione e sul conseguente regime di tassazione della "differenza da recesso", come reddito già conseguito dal socio recedente e come costo fiscalmente già dedotto dalla partecipata società di persone.

In particolare, la Direzione regionale della Lombardia ritiene non rilevante la circostanza che le somme riconosciute al socio recedente, determinate con riferimento alla data del recesso, vengano corrisposte dalla società dopo la sua trasformazione in società di capitali. Ciò in quanto, conformemente ai principi rilevanti nella determinazione del reddito d'impresa, la "differenza da recesso" viene comunque

- tassata in capo al socio recedente tenendo conto del momento in cui il recesso è esercitato e quindi dal medesimo sono da indicare integralmente nella relativa dichiarazione dei redditi;
- dedotta integralmente nella formazione del reddito della società di persone relativo al periodo d'imposta in cui è avvenuto il recesso (quindi prima della trasformazione in società di capitali).

IL DIRETTORE REGIONALE

Eduardo Ursilli