

Interruzione di rapporto di società titolare di rapporto di agenzia

di [Fabio Balestra](#)

Pubblicato il 13 Settembre 2010

Lo scioglimento di una società di persone che opera come agente di commercio in forma societaria: le problematiche civilistiche, fiscali e contributive.

Modalità di uscita di un socio dalla società

Accade sovente che per effetto di vicissitudini di vario tipo i soci di società di persone decidano di “dividersi” e cioè di porre fine al contratto siglato al momento della costituzione della società.

Le modalità per giungere a tale fine sono principalmente tre:

1. la cessione della quota o recesso “atipico”;
2. il recesso (art. 2285 C.C.);
3. lo scioglimento della società con liquidazione del patrimonio (art. 2308 e seguenti C.C.).

Ricollegandosi a quest'ultimo punto occorre sottolineare che spesso le società di persone non ricorrono alla liquidazione, intesa tecnicamente come procedura necessaria alla estinzione del soggetto societario, ma procedano piuttosto ad una liquidazione “interna” senza dare in sostanza pubblicità della medesima (dal momento che la procedura per questi soggetti non è obbligatoria).

I soci procedono a liquidare i debiti e ad incassare i crediti quindi cedono o autoconsumano i beni e provvedono a sciogliere la società di fronte al notaio ma senza porla in stato di liquidazione.

Tale procedura consente di evitare le problematiche inerenti ad esempio alla presentazione di dichiarazioni in caso di liquidazione e dunque nei casi più semplici è spesso preferita.

Chiaramente tale soluzione non comporta la volontà di continuazione dell'attività anche se non è raro che dopo un certo periodo di "assestamento" i soggetti ricomincino l'attività per proprio conto e separatamente (anche se preferibilmente in altri luoghi e con altri beni al fine di evitare che possa essere contestata una cessione di azienda).

Al contrario i primi due casi devono essere affrontati se, uscito un soggetto dalla compagine societaria, l'altro desidera continuare ad esercitare l'attività.

Essendo questa la fattispecie che qui interessa occorre affrontare sia problematiche civilistiche che fiscali di notevole riflesso pratico.

Si tiene a sottolineare che la forma più diffusa di uscita di un socio dalla società è la cessione della quota piuttosto che il recesso.

Infatti il recesso tipico presuppone spesso una situazione di maggior conflitto fra i soci e dunque tempi più lunghi e problematiche più complesse che allontanano i soggetti da una soluzione del problema che nella maggior parte dei casi deve essere veloce se non immediata.

Aspetti reddituali e IVA

Esaminando dunque il caso più frequente di uscita del socio da società di persone attraverso la cessione di quote sociali si procede ad esaminare la situazione in cui si potrebbero trovare **due soci di una società titolare di un contratto di agenzia** (1742 e seguenti C.C.).

Nel caso di specie la decisione del socio di cedere la quota risulta possibile proprio perché, evidentemente, il socio rimanente desidera continuare l'attività (dunque si avvale della diffusa clausola statutaria che assicura diritto di prelazione sull'acquisto della quota) ed inoltre poiché ha disponibilità finanziarie per acquistare la quota e garanzie sufficienti a sostenere gli eventuali finanziamenti contratti in precedenza con il sostegno dell'altro socio.



Preme di sottolineare che questo aspetto è di importanza vitale per l'azienda poiché nel caso in cui le garanzie del socio uscente fossero ritenute fondamentali dall'istituto di credito si creerebbe una situazione di stallo assoluto nella società. Infatti se da una parte il socio trovasse un accordo sul prezzo di cessione delle quote dall'altra parte non sarebbe liberato dall'istituto di credito in riferimento alle garanzie a suo tempo prestate.

Per quanto concerne invece il punto di vista meramente tributario per effetto della cessione di quota il socio cedente deve dichiarare un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, c. 1 lett. c), TUIR per la differenza fra valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione e il corrispettivo pattuito.

Si ricorda che nelle società di persone, ai sensi dell'art. 68, co. 6 TUIR, il costo fiscale della partecipazione è dato dal valore del conferimento di capitale (e dei successivi versamenti a fondo perduto o in conto capitale) maggiorato/diminuito degli utili/perdite imputate al socio quindi scomputato degli utili effettivamente distribuiti.

L'attuale regime di tassazione delle cessioni di partecipazioni qualificate comporta una esenzione sulla plusvalenza per il 50,28%.

Solamente il residuo 49,72% dovrà essere dichiarato dal socio cedente nel modello UNICO 2010 se l'incasso è avvenuto nel 2009 (a titolo di completezza si rammenta che la Finanziaria 2008 ha innalzato l'imposizione per quanto concerne la cessioni di partecipazioni qualificate riducendo l'esenzione dal 60% al 50,28%).

Il socio persona fisica è sottoposto al principio di cassa e dunque è tenuto a dichiarare il reddito diverso nel periodo d'imposta di percezione del corrispettivo.

A tal proposito si evidenzia che in tali casi va valutata l'opportunità di effettuare un pagamento in due tranches in due periodi d'imposta differenti e consecutivi se questo può essere vantaggioso per il socio cedente al fine di suddividere il peso fiscale dell'operazione di cessione di quota sociale (infatti con le opportune garanzie di pagamento e soprattutto se si è prossimi alla chiusura del periodo di imposta la scelta in certi casi è molto interessante).

Nell'ottica di un risparmio fiscale si ricorda inoltre la rinnovata possibilità di procedere alla rivalutazione delle quote societarie secondo quanto disposto dalla Finanziaria 2010 che ha riaperto la possibilità di affrancare, attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva del 2- 4%, il valore delle partecipazioni

possedute all'1/1/2010 a titolo di proprietà e usufrutto.

Occorre tuttavia ora, entrando nel pieno delle criticità fiscali, sottolineare che, in base a quanto disposto dall'art. 5, co. 2, TUIR, in caso di cessione della quota sociale in corso d'anno la compagine sociale al 31 dicembre è composta da un unico socio il quale è tenuto a dichiarare tutto il reddito prodotto dalla società in tale periodo d'imposta compilando l'RH del modello UNICO Persone fisiche 2010.

Infatti in caso di cessione di quote fra soci nel corso del periodo d'imposta, si ritiene che gli effetti fiscali dell'operazione decorrano dal periodo stesso e non dal periodo successivo come accade invece nel caso di variazioni in corso d'anno di quote di partecipazioni agli utili senza che avvenga cessione di quota di capitale (cfr. sentenza della Cassazione n. 19238/2003).

Il socio uscente dunque non deve dichiarare alcun reddito per effetto di aver rivestito la qualifica di socio per parte del periodo di imposta poiché è il solo socio presente nella compagine sociale alla data di chiusura dell'esercizio che è tenuto a dichiarare il reddito derivante dalla società indipendentemente dalla percezione del medesimo come dispone il citato art. 5 TUIR.

Chiaramente questo effetto fiscale insieme al fatto che è possibile che il socio uscente abbia prelevato utili in corso d'anno, va valutato al momento della definizione del prezzo da attribuire alla partecipazione oggetto di cessione.

Va considerato attentamente che il socio rimasto si troverà a dichiarare un reddito sensibilmente più elevato dell'anno precedente (se la cessione è avvenuta vicino al termine del periodo di imposta quasi raddoppiato). Per contrasto gli utili prelevati dal socio uscente prima della cessione della quota risultano detassati in capo allo stesso e tassati in capo al socio rimanente.

Dunque al fine di evitare sgradite "sorprese" in occasione della redazione della dichiarazione del socio rimanente è buona norma considerare in occasione della cessione della quota il maggiore peso fiscale che graverà sul socio superstite per effetto dell'uscita dell'altro socio e maggiorare il prezzo di cessione della quota di questo valore.

Naturalmente, se si ipotizza, come nel caso in questione, che la compagine sociale originaria è composta da due soci il venir meno del socio crea la necessità di sciogliere la società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci (nel termine di 6 mesi).

Si segnala che alcune camere di commercio consentono di sciogliere le società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci senza intervento del notaio ma con semplice comunicazione di scioglimento su apposita modulistica camerale.

Per quanto concerne le competenze quali ad esempio fatture da emettere o da ricevere si ritiene che, a seguito dello scioglimento della società con assegnazione di attività e passività al socio rimanente, che continua l'attività sotto forma di ditta individuale, non si rilevano particolari problematiche poiché la società deve chiudere ordinariamente il periodo d'imposta alla data del suo scioglimento effettuando le dovute scritture di chiusura al fine di redigere correttamente il modello UNICO Società di persone.

Come chiarito dalla C.M. n. 54/2002, la redazione di quello che viene definito "atto di assegnazione" di tutte le attività e passività da società a nuova impresa individuale (o anche trasformazione "impropria") non comporta l'emersione di alcuna plusvalenza a condizione che rimangano inalterati i valori dei beni esistenti in capo alla società.

Dal punto di vista dichiarativo nell'ipotesi di scioglimento di società di persone senza fase di liquidazione gli adempimenti sono notevolmente semplificati: la società di persone presenta l'ultima dichiarazione e versa l'Irap nei termini ordinari (D.P.R. n. 322/1998), mentre il socio rimanente presenterà RH per tutto il reddito proveniente per trasparenza dalla società.

Più complessa è la gestione della dichiarazione IVA.

Per parte sua il socio rimasto acquisita la nuova posizione IVA provvederà a regolare le posizioni ancora aperte dal punto di vista finanziario e IVA.

Per quanto concerne la dichiarazione IVA si evidenzia che l'operazione in esame rappresenta una trasformazione sostanziale soggettiva con estinzione del soggetto dante causa prima del termine del periodo d'imposta con l'obbligo per il soggetto risultante dall'operazione di redigere la dichiarazione IVA in forma autonoma compilando i due moduli o "intercalari" (vedi istruzioni alla dichiarazione IVA 2010).

Indennità di cessazione del rapporto

In linea di principio l'indennità di cessazione di rapporto (FIRR), che viene accantonata presso l'ENASARCO dalla ditta mandante, spetta, sia nel caso in cui si applichino gli AEC che il 1751 C.C., al momento della cessazione del rapporto di agenzia sulla base delle provvigioni maturate e liquidate fino a

tale data in misure distinte in base all'anno in cui le provvigioni sono liquidate.

Il caso di specie è particolare poiché il rapporto di agenzia non cessa a seguito del recesso atipico del socio uscente ma continua in capo al socio restante.

Dunque nel caso di scioglimento della società con contestuale assegnazione al socio rimanente di attività e passività il FIRR non viene erogato ma occorre attendere la cessazione del rapporto di agenzia che continua in capo al socio rimanente.

Decorsi sei mesi senza che la pluralità dei soci sia ricostituita la società di persone deve sciogliersi attribuendo crediti e debiti ad un "nuovo" imprenditore individuale (il socio restante) che contestualmente alla chiusura della P. IVA della società chiede una nuova partita IVA.

Ciononostante il rapporto di agenzia continua in capo all'imprenditore individuale il quale risulta essere assegnatario del contratto di agenzia.

A decorrere dall'1/1/2004 come chiarito dalla R.M. n. 105/2005 la tassazione del FIRR avviene in capo ai soci al momento della percezione e l'indennità non è più inclusa nel reddito di impresa della società.

Ne consegue che la società di persone deve effettuare una variazione in diminuzione per la quota di indennità maturata e iscritta a CE secondo competenza.

Successivamente nell'esercizio in cui l'indennità viene effettivamente percepita la società non deve tassare alcunché ma deve comunicare l'incasso ai propri soci.

I soci dichiarano per cassa e pro-quota l'indennità optando per la modalità di tassazione ordinaria se lo ritengono conveniente o mantenendo il regime naturale di tassazione separata (art. 17 c. 1, lett. d), TUIR).

Contestualmente all'erogazione dell'indennità viene applicata ritenuta d'acconto pari al 20% essendo l'indennità per la cessazione di rapporti di agenzia qualificata come reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, co. 2, lett. e), TUIR.

A titolo di completezza si rammenta che il FIRR ha natura previdenziale e non corrispettiva dunque è fuori campo IVA art. 2 co. 3, D.P.R. n. 633/72, inoltre risulta imponibile ai fini IRAP come chiarito della

C.M. n. 50/2002.

Conclusione

L'esigenza diffusa di eliminare celermente il soggetto societario per "sostituirlo", a seguito di una cessione di quote, con una impresa individuale deve dunque tenere in considerazione diversi aspetti fra i quali, come visto sopra, spiccano gli effetti di una tassazione gravante in toto sul socio rimanente e sulla posticipazione dell'erogazione del FIRR al momento della cessazione del contratto di agenzia che non si verifica per effetto della semplice uscita del socio dalla compagine sociale.

Per quanto concerne poi gli effetti fiscali ai fini delle imposte dirette viene garantita, come sopra accennato, la neutralità fiscale dell'operazione dal momento che è chiaro che non ci si trova di fronte ad una operazione assimilabile a una cessione di azienda per quanto si verifichi " un rapporto di successione fra soggetti distinti" (Cass, 6 febbraio 2002, n. 1593) e per questo non si possa fare a meno di sciogliere la società di persone.

Per quanto concerne invece le imposte indirette la R.M. n. 47/2006 afferma che l'operazione è esclusa dalla sfera dell'IVA e sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Chiaramente se fosse presente un immobile occorrerebbe effettuare altre considerazioni in merito al notevole peso delle imposte ipotecarie e catastali e valutare con attenzione l'opportunità di effettuare una trasformazione in società di capitali unipersonale al fine di evitare l'applicazione delle suddette imposte in misura proporzionale.

13 settembre 2010

Fabio Balestra