

RECESSO DA S.N.C. CON ASSEGNAZIONE DI RAMO DI AZIENDA AL SOCIO

di Fabio Balestra

PREMESSA

La scelta di un socio di esercitare il diritto di recesso comporta importanti conseguenze in termini fiscali sia per alle imposte indirette sia per le imposte dirette.

La disciplina fiscale da applicare dipende poi da diverse circostanze fra cui la tipologia di recesso, la società da cui si intende recedere e dal soggetto che recede.

In questa sede ci si concentrerà sulla fattispecie di **recesso “tipico”** traendo spunti dal recente studio del notariato n. 74/2011/T del 23 settembre 2011 e analizzando una caso più che diffuso nel mondo delle piccole medie imprese e cioè il **recesso di socio persona fisica da società di persone**.

Nello specifico poi si entrerà nella particolare fattispecie di recesso con assegnazione al socio di un ramo di azienda.

LA DIFFERENZA DA RECESSO: DEDUCIBILITA'

Senza soffermarsi sugli aspetti civilistici del recesso che in questa sede non interessano si vuole iniziare la presente trattazione analizzando in sintesi gli effetti fiscali del recesso nella classica circostanza in cui il pagamento del **corrispettivo di recesso sia effettuato attraverso una somma di denaro**.

In caso di esercizio di diritto di recesso occorre determinare il **valore della quota** spettante al socio. In tal senso è intervenuta la **R.M. n. 64/2008** al fine di chiarire il trattamento fiscale in capo alla società che riconosce al socio una somma a titolo di recesso.

In prima battuta si procede alla redazione di una **situazione contabile** che evidenzi 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, dai valori di avviamento e dalla quota parte degli utili in corso di maturazione alla data del recesso viene generalmente definita “**differenza da recesso**”.

Dunque l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da **due componenti**:

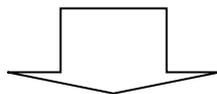
1. **Il primo** (afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal **rimborso della quota di capitale sociale** versato dal socio e dalla distribuzione delle **riserve sia di utili che di capitale** eventualmente esistenti;
2. **il secondo** relativo 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 procede 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.

In riferimento al primo componente **non si verifica alcun effetto** fiscale poiché sorge una mera restituzione di somme versate a titolo di capitale.

Per quanto concerne invece il secondo componente la c.d. “**differenza da recesso**” sorge in questo caso una **rilevanza fiscale** da tenere in considerazione. Infatti poiché le plusvalenze latenti e gli utili in corso di formazione scontreranno imposizione in sede di cessione dell'azienda conseguentemente la somma sborsata dalla società e costituente differenza da recesso costituisce un **componente negativo deducibile**.

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**” sia **deducibile** in capo alla società **nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota**.



Esempio di differenza da recesso

ECO S.n.c.

Cap soc	30.000
Riserve utili	15.000
Avviamento	50.000
<u>Utili in formazione</u>	<u>33.000</u>
Tot	128.000

Tizio socio al 30% recede e vanta il diritto a percepire € 38.400 (128.000 x 30%) di cui:

- 13.500 [30% x (30.000 + 15.000)] afferenti al netto e dunque non rilevanti fiscalmente

- 24.900 [30% x (50.000 + 33.000)] deducibili dal reddito come perdita da recesso per la società e imponibili per il socio

SOMME IMPONIBILI PER IL SOCIO

Come disposto dall'art. 20-bis TUIR la differenza da recesso in capo ai soci persone fisiche di società di persone costituisce **reddito da partecipazione** (da dichiarare in RH).

La **differenza da recesso** da dichiarare è data da:

Somma percepita – valore fisc. ric. partecipazione
--

Se fra recesso e costituzione sono decorsi 5 anni è consentito al socio persona fisica di avvalersi della **tassazione separata** art. 17 TUIR (da dichiarare in RM che consente di non far confluire il reddito da recesso fra gli altri redditi e dunque di non “caricare” le aliquote irpef e soprattutto di non scontare contribuzione previdenziale).

In considerazione della modalità di determinazione del reddito da recesso sopra esposta occorre ricordare che l’art. 68 co. 6 TUIR dispone che **il costo fiscalmente riconosciuto di una partecipazione in società persone** è dato da:

Costo sottoscrizione

+ redditi imputati per trasparenza

-perdite imputate per trasparenza

-utili distribuiti fino a concorrenza di quelli imputati

L’ASSEGNAZIONE AL SOCIO DI UN RAMO DI AZIENDA

Nel caso in cui il recesso sia effettuato con **assegnazione dell’azienda** al socio si verifica una riduzione del patrimonio netto della società cui segue anche una riduzione delle passività dal momento che si estingue il debito della società con il socio recedente, ma dal punto di vista fiscale l’impatto dell’operazione è senza dubbio estremamente diverso rispetto al caso sopra esaminato.

E’ opportuno ricordare che la consistenza minima per aversi un’azienda è integrata quando sia assegnato al socio recedente un **complesso di beni potenzialmente idoneo all’esercizio dell’impresa**.

Infatti in ordine all’imposizione in capo alla società da cui si recede la particolarità del bene (azienda) oggetto di assegnazione con cui viene liquidata la quota in capo al recedente induce a una differente riflessione.

Il recesso di socio con assegnazione di azienda è assimilabile, da punto di vista fiscale alla **continuazione dell'attività da parte dell'unico socio** a seguito dell'uscita dell'altro socio dalla compagine sociale.

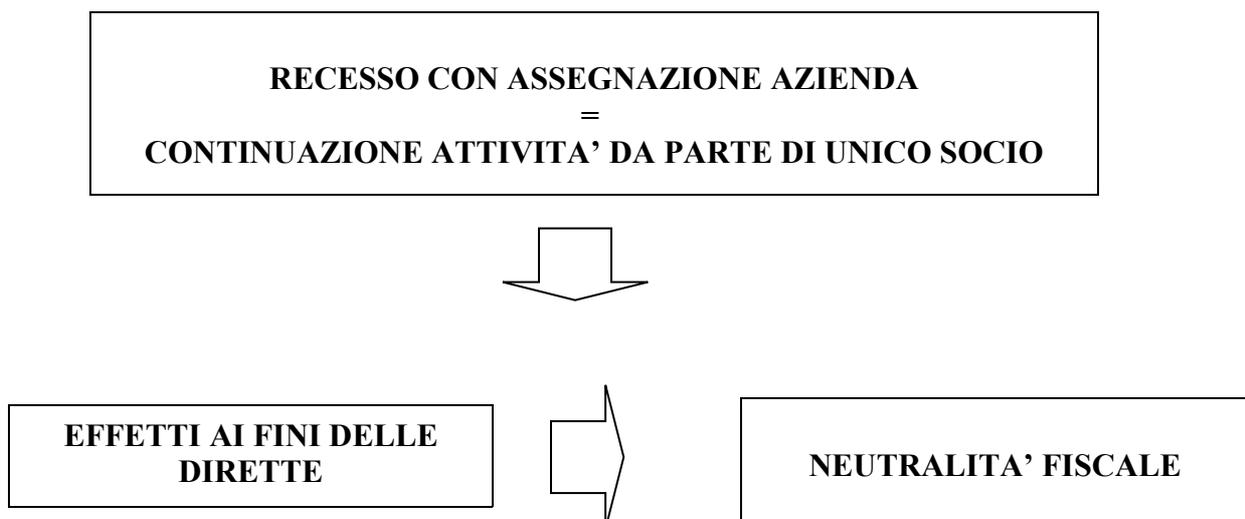
Nota bene

Ci si trova dunque ad esaminare una fattispecie che si discosta sensibilmente da quella pocanzi esaminata e cioè del recesso tipico di socio da società con pagamento di una somma di denaro.

Per quanto concerne gli effetti ai fini delle **imposte dirette**, come sostenuto dalla C. M. n. 54/2002 l'assegnazione di azienda al socio che abbia esercitato il recesso non dà luogo a plusvalenza in capo alla società assegnante a condizione che:

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

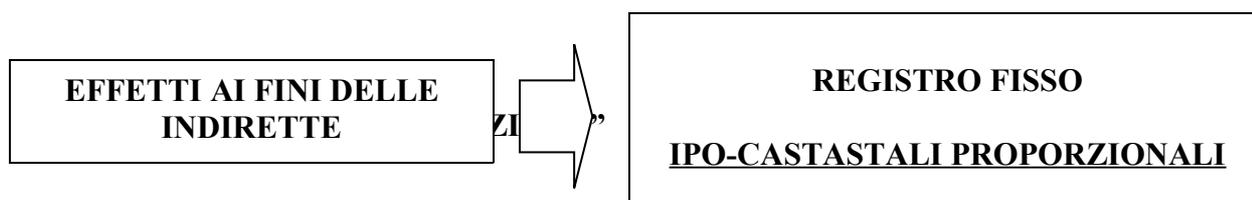
In pratica vige un **principio di neutralità fiscale** seppur condizionato al rispetto delle suddette condizioni.



In materia di **imposte indirette** l'atto è assoggettato a **imposta fissa di registro** a norma dell'art. 4 tariffa parte prima del TUR lett. d) n. 2 e lett. a) n. 3 del TUR anche in presenza di beni immobili.

Nel caso di assegnazione di azienda con beni immobili la soluzione indicata dal fisco è quella dell' applicazione delle **ipo-catastali in misura proporzionale** comportando l'assegnazione un caso di trasferimento di beni immobili aziendali.

Infatti l'Agenzia delle entrate con la **R.M. n. 47 del 2006** ha sostenuto che il fenomeno della continuazione dell'attività imprenditoriale da parte dell'unico socio nella forma dell'impresa individuale equivale a una trasformazione non in senso proprio ma in senso generico, in quanto si avrà comunque sempre lo scioglimento della società e la liquidazione della stessa.



Nonostante parte di dottrina e giurisprudenza ritengano che si verifichi **una successione tra soggetti distinti per natura e per forma** (Cassazione sentenze 16 febbraio 2007 n. 3670 e 6 febbraio 2002 n. 1593) va segnalato che altra corrente dottrinale ha proposto una rivisitazione della fattispecie oggetto di disamina in chiave di **trasformazione eterogenea**.

Se infatti risulta ammissibile la trasformazione da società di capitali in comunione di azienda si può ritenere ammissibile anche la trasformazione da società di capitali in impresa individuale (quantunque non prevista dal codice). Alla stessa conclusione non si può non pervenire anche per le società di persone.

Non si può infatti ritenere che il mancato riferimento anche al capo III e IV del titolo quinto del c.c. nell'art 2500-septies c.c. equivalga a una esclusione. Risulterebbero allora escluse tutte le trasformazioni non esplicitate come la trasformazione tra società di persone e quella tra società di capitali.

Imposte indirette

Secondo questa interpretazione allora a norma dell'art 4 lett. c TUR l'operazione risulta imponibile per **l'imposta di registro** con applicazione della imposta in misura **fissa**, anche in considerazione dell'assenza di effetti traslativi attecchendosi la trasformazione come una modifica statutaria.

Ma soprattutto in riferimento alle **imposte ipo-catastali**, in caso di presenza di beni immobili aziendali, nell'ipotesi di trasformazione eterogenea in impresa individuale comporterebbe l'applicazione delle imposte in **misura fissa**.

La motivazione muove dal presupposto che la trasformazione di società con immobili non configura un trasferimento e quindi sarebbe applicabile l'art 10 c. 2 D.lgs. 31/10/1990 n. 347.

Imposte dirette

Così inquadrata l'operazione non da origine a plusvalenze ai sensi dell'**art 170 TUIR**.

In buona sostanza se al soggetto trasformato è possibile applicare il regime fiscale di impresa si realizza quella continuità che caratterizza la **neutralità sul piano fiscale**.

Nota bene

Ciò tuttavia non significa che tutte le trasformazioni eterogenee siano neutrali sul piano della imposizione diretta. Infatti il venir meno dell'aspetto soggettivo oppure del requisito della commercialità a mente dell'art 171 Tuir genererà materia imponibile configurando ipotesi di destinazione a finalità estranee.

Infatti l'unico caso che possa far emergere un reddito in caso di trasformazione è collegato alle sole ipotesi di trasformazione eterogenea all'esito della quale i beni vengano estromessi dal regime fiscale di impresa.

21 febbraio 2012

Fabio Balestra