Cessione di quote e modifica delle percentuali di partecipazione agli utili nelle società “trasparenti”. Criteri di imputazione temporale ai soci del reddito

In tema di attribuzione del reddito societario di una società trasparente in caso di cessioni di quote e variazioni delle percentuali di partecipazione **tra soci esistenti**, il comma 2 dell’articolo 5 del TUIR dispone che: «*Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall’atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata* ***di data anteriore al periodo d’imposta****; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali*». La *ratio* del riferimento alla «*data anteriore al periodo d’imposta*» in relazione all’atto pubblico o alla scrittura privata autenticata **è di evitare arbitraggi nell’imputazione del reddito della società tra i medesimi soci**, a seguito della modifica delle quote di partecipazione agli utili degli stessi, con decorrenza dal periodo d’imposta in corso. Pertanto, la “*trasformazione*” da socio d’opera in socio di capitali comportando la **modifica nelle quote di partecipazione agli utili e alle perdite** da parte del vecchio socio d’opera assume valenza per l’attribuzione del reddito della società solo se “stipulata” con atto pubblico o scrittura autenticata **di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta**. Questo è quanto evidenzia l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 116

del 23 aprile 2020.

Ne deriva che se nel corso dell'anno, a causa della cessione di quote tra gli stessi soci, viene modificata la misura delle quote di partecipazione agli utili, gli effetti dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata da cui risultano le nuove quote di partecipazione **si producono dal periodo d'imposta successivo** a quello di redazione dell'atto. Pertanto, **la nuova percentuale di ripartizione degli utili deve essere applicata solo dal periodo d'imposta successivo all'anno di stipula dell'atto**.

***Link* al testo della Risposta ad interpello – Agenzia delle Entrate – n. 116 del 23 aprile 2020**, con oggetto: IRPEF – Redditi prodotti in forma associata – Socio di società trasparente – Compilazione del quadro RO del modello "*Redditi*" a seguito della modifica della compagine sociale – Quota di partecipazione – Modifica delle quote di partecipazione agli utili – Cessioni di quote e variazioni delle percentuali di partecipazione tra soci esistenti – Caso di specie – Cessione di quote e acquisizione della qualifica di socio di capitale da parte di socio d'opera – Applicazione della disposizioni di cui all'articolo 5, comma 2, del TUIR riferita alle società di persone – Conseguenze – Imputazione del reddito a partire dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono poste in essere le modifiche – Art. 5, comma 2 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Aggiornamento del 30 aprile 2021 – Imputazione dei redditi nelle società di persone in caso di mutamento della compagine sociale nel corso del periodo d'imposta

Recesso del socio da società di persone: nel caso di procedimento d'iscrizione d'ufficio *ex* articolo 2190 c.c. finalizzato all'iscrizione di tale notizia nel registro imprese al Fisco non basta emissione del decreto del Tribunale. Ai fini dell'imputazione del reddito di partecipazione serve l'iscrizione nel registro delle imprese del recesso

Il socio di società di persone, nella specie socio accomandante – con una percentuale di partecipazione pari al 50 per cento – di società in accomandita, non può opporre, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul suo reddito di partecipazione, la perdita della qualità di socio per recesso non iscritto nel registro delle imprese. L'Agenzia delle entrate con risposta a interpello n. 306 del 30 aprile 2021, nel prendere posizione sull'efficacia del recesso del socio di società di persone ai fini dell'imputazione del reddito di partecipazione, ha evidenziato, alla luce delle disciplina civilistica che regola il recesso, che il socio recedente risponde nei confronti dei terzi (ivi compresi l'Amministrazione finanziaria) delle obbligazioni sociali – incluse quelle che trovano la loro fonte nella legge – sorte fino al momento in cui il recesso è iscritto nel registro delle imprese (o fino al momento – anteriore – in cui il terzo ne sia venuto a conoscenza).

***Link* al testo della risposta ad interpello – Agenzia delle Entrate – n. 306 del 30 aprile 2021**, con oggetto: IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi di impresa – Società di persone – Imputazione dei redditi prodotti in forma associata in caso di mutamento della compagine sociale – Recesso del socio – Opponibilità all'amministrazione finanziaria – Decorrenza – Iscrizione nel registro delle imprese – Per l'individuazione della data di efficacia del recesso irrilevante la data di avvenuta comunicazione agli altri soci ed alla società – Altresì, irrilevante la data del decreto emesso dal Tribunale di definizione del giudizio camerale finalizzato all'iscrizione di tale evento nel registro delle imprese – Rilevanza esclusiva della data dell'iscrizione per divenuta definitività – Art. 5, del D.P.R. 22/12/1986, n. 917 – Art. 2193 c.c. – Art. 2300 c.c.

Per saperne di più:

Commenti

L'applicazione del c.d. principio di trasparenza nell'attribuzione ai soci del reddito prodotto dalle società di persone
di Enrico Molteni

Prassi

La tassazione per trasparenza nelle società di capitali *ex* artt. 115 e 116 del D.P.R. n. 917/86

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49 E del 22 novembre 2004, con oggetto: IRES (Imposta sul reddito delle società) – Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali – Legge delega 07/04/2003, n. 80 – D.Lgs. 12/12/2003, n. 344 – Artt. 115 e 116, del D.P.R. 22/12/1986, n. 917 – D.M. 23/04/2004

Vedi in particolare il § 2.3 nel quale è stato stabilito che "**conformemente alle società di persone**, si ritiene che l'imputazione del reddito per trasparenza … possa avvenire soltanto nei confronti di coloro che possiedono la qualifica di soci alla data di chiusura dell'esercizio. Si ritiene, altresì, che gli atti con i quali **si modificano le percentuali di partecipazione agli utili**, lasciando immutata l'originaria compagine societaria … **spiegano efficacia, ai fini dell'imputazione del reddito, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono posti in essere**. Ciò in analogia con la disposizione di cui all'articolo 5, comma 2, del TUIR, riferita alle società di persone, al cui regime fiscale s'ispira la trasparenza delle società in esame".

Scioglimento del rapporto sociale: il reddito di partecipazione in società di persone attribuito ai soci che risultano possessori della partecipazione sociale alla fine dell'anno solare

Risoluzione – Ministero delle Finanze – del 12 giugno 1978 n. 849, con oggetto: società di persone – Soci di società di persone – Scioglimento del rapporto – Recesso del socio – Reddito di partecipazione – Attribuzione *pro-quota* ai soci che risultano possessori della partecipazione sociale alla fine dell'anno solare, senza tener conto del periodo di possesso della partecipazione durante l'anno.

Nella risoluzione n. 9/849 del 1978 evidenziato che "lo scioglimento del rapporto limitatamente ad un socio fa venir meno nei suoi confronti tale qualità, con la conseguenza – evidenziata nelle istruzioni a Mod. 750 concernente la dichiarazione dei redditi prodotti in forma associata – che **gli interessati non debbono dichiarare quote di reddito a titolo di partecipazione agli utili afferenti il periodo d'imposta in cui si è verificato lo scioglimento in questione**".

Società di persone – imposte dirette: aspetti notarili

Studio n. 852-2014/T del Consiglio Nazionale del Notariato – Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 30 ottobre 2014 – Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014

Giurisprudenza

Corte Suprema di Cassazione:

- *Sezioni tributarie*

Società di persone, Srl trasparenti o a ristretta base sociale – Criteri di imputazione temporale per l'attribuzione ai soci del reddito prodotto

Utile extracontabile di S.r.l. a ristretta base sociale. In caso di modifica della composizione della compagine sociale va imputato al socio al momento della approvazione del bilancio (e, quindi, al socio subentrante)

Corte Suprema di Cassazione – Sezione V Civile Tributaria – Ordinanza n. 20126 del 30 luglio 2018: «*IMPOSTE SUI REDDITI – IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi di capitale – Imputazione – Società di capitali a ristretta base sociale – Accertamento di utili extracontabili – Presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati – Subentro di un socio nella posizione giuridica di altro socio – Redditi relativi all'esercizio sociale -Imputazione – Criteri – Art. 44, del D.P.R. 22/12/1986, n. 917*»

Mutamento della compagine sociale con subentro nel giorno (31 dicembre) della chiusura dell'esercizio sociale. I redditi di partecipazione vanno imputati al socio subentrante

Corte Suprema di Cassazione – Sezione V Civile Tributaria – Ordinanza n. 27830 del 31 ottobre 2018: «*IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi di impresa – Società di persone – Socio – Scioglimento del rapporto sociale limitatamente a quest'ultimo – Redditi relativi all'esercizio in corso – Imputazione – Esclusione – Fondamento – Fattispecie – Art. 5, del D.P.R. 22/12/1986, n. 917 – Art. 2262 c.c.*»

Società di persone: in caso di subentro i redditi di partecipazione devono essere imputati esclusivamente al contribuente socio al momento dell'approvazione del rendiconto

Corte Suprema di Cassazione – Sezione V Civile Tributaria – Ordinanza n. 1977 del 24 gennaio 2019: «*IMPOSTE SUI REDDITI – Redditi di impresa – Società di persone – Società in accomandita semplice – Socio – Subentro nella posizione giuridica di un altro – Redditi relativi all'esercizio sociale – Imputazione – Criteri – Fondamento – Art. 5, del D.P.R. 22/12/1986, n. 917 – Art. 2262 c.c.*»

Aggiornamento del 25 maggio 2022 – Imputazione dei redditi nelle società di persone in caso di mutamento della compagine sociale

Società in nome collettivo. Di fronte al Fisco il recesso non vale senza l'iscrizione nel registro delle imprese

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI-Tributaria – Ordinanza n. 16871 del 25 maggio 2022: «*IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi di impresa – Società di persone – Socio – Scioglimento del rapporto sociale limitatamente a quest'ultimo – Redditi prodotti in forma associata – Società in nome collettivo – Recesso del socio – Apponibilità all'Amministrazione finanziaria – Iscrizione nel registro delle imprese – Necessità – Onere probatorio a carico del contribuente – Sussistenza – Art. 5, del DPR 22/12/1986, n. 917 – Art. 2193 c.c. – Art. 2300 c.c.*»

In tema di IRPEF, e con riguardo ai redditi prodotti in forma associata, il socio di società in nome collettivo che non provveda tempestivamente – in conseguenza di recesso, esclusione, cessione della quota – a richiedere l'iscrizione nel registro delle imprese della modifica dell'atto costitutivo, o non provi che l'amministrazione finanziaria ne fosse a conoscenza, non può opporre, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul suo reddito di partecipazione, la perdita della qualità di socio non iscritta e non comunicata.

Aggiornamento del 26 ottobre 2023

Società di persone. L'esclusione del socio vale dall'iscrizione nel registro delle imprese

Corte Suprema di Cassazione – Sezione V-Tributaria, Sentenza n. 29775 del 26 ottobre 2023: «*IMPOSTE SUI REDDITI – Redditi di impresa – Società di persone – Socio – Scioglimento del rapporto sociale limitatamente a quest'ultimo – Redditi prodotti in forma associata – Esclusione di un socio – Società in accomandita semplice – Redditi extracontabili – Imputazione ex art. 5 TUIR – Mutamento della compagine per esclusione di un socio – Data di efficacia della deliberazione di esclusione – Rilevanza – Art. 5, del DPR 22/12/1986, n. 917 – Art. 2287 c.c.*»

In tema di società di persone con redditi extracontabili, qualora nel corso di un esercizio si verifichi il mutamento della compagine sociale a causa dell'esclusione di un socio, per individuare i contribuenti cui devono essere imputati tali redditi, ex art. 5 TUIR, deve considerarsi che, ai sensi dell'art. 2287 c.c., la delibera di esclusione, nei rapporti tra le parti, produce effetti solo decorsi trenta giorni dalla comunicazione al socio escluso, anche ove preveda l'esclusione immediata.