

IMPOSTE SUL REDDITO

Fiscalità del socio recedente da società di persone

di **Sandro Cerato**

Le somme percepite da un **socio di società di persone** in caso di **recesso dalla società** sono impropriamente qualificate come **reddito di partecipazione**. In particolare, secondo l'articolo 20-bis del Tuir *“ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata”*.

Per quanto attiene la **sfera personale del socio** (o dei suoi eredi) occorre prendere in considerazione almeno tre disposizioni normative, ed in particolare:

- l'articolo 17, comma 1, lett. l) del Tuir, che dispone la possibilità di **tassare separatamente i redditi compresi nelle somme attribuite ai soci di società di persone nel caso di recesso**, esclusione, riduzione del capitale, liquidazione anche concorsuale delle società, o agli eredi del socio deceduto, ove siano intercorsi almeno **5 anni** tra la data di costituzione e quella dell'evento che determina il diritto alla liquidazione della quota;
- l'articolo 20 bis del Tuir sopra citato, che rimanda all'articolo 47, comma 7, per la **determinazione dei redditi da partecipazione** nelle ipotesi viste al punto sopra;
- il richiamato articolo 47, comma 7, secondo cui *“le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto o di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società (...) costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”*.

Il rinvio che l'articolo 20 bis compie all'articolo 47, comma 7, dovrebbe avere lo **scopo di definire le modalità di quantificazione della materia imponibile in capo al socio**, ossia in sostanza che la base imponibile è costituita dalla differenza tra valore di realizzo (somme ricevute dal socio recedente) e il costo fiscale della partecipazione. Per la determinazione di tale ultimo parametro, è necessario tener conto che **nelle società di persone la tassazione in capo ai soci avviene con il meccanismo della trasparenza**. Conseguentemente, il **costo fiscale della partecipazione**, oltre a quanto versato dal socio in sede di sottoscrizione del capitale, è determinato tenendo conto in aumento dei redditi imputati per trasparenza ed in diminuzione delle perdite attribuite per trasparenza nonché degli utili distribuiti.

Pertanto, il riferimento del legislatore nell'articolo 47, comma 7, al solo **“costo fiscale della partecipazione”**, quale parametro per la **determinazione del reddito tassabile**, potrebbe trarre in

inganno, poiché nell'ambito delle società di persone, occorre tener conto, nella **determinazione del valore patrimoniale della partecipazione**, anche delle **riserve costituite da utili già tassati per trasparenza in capo ai soci**. D'altra parte, è necessario tener conto che l'articolo 47, comma 7, è una disposizione che disciplina il recesso dalle società di capitali, per le quali il **costo fiscale della partecipazione di ciascun socio**, salva l'ipotesi di opzione per la tassazione per trasparenza, non è in alcun modo influenzato dalle **riserve di utili già tassate in capo ai soci**.

In secondo luogo, ha creato alcuni dubbi il fatto che la norma richiamata riguardi i "redditi di capitale", essendo inserita al Capo III del Tuir. La distinzione assumerebbe rilevanza in merito al **criterio di tassazione**, essendo imponibili per competenza i redditi di partecipazione e per cassa quelli di capitale. Considerazioni di ordine letterale, laddove l'articolo 20 *bis* parla di "determinazione dei redditi di partecipazione", oltre che di ordine logico-sistematico, fanno ritenere che **il rinvio all'articolo 47 abbia meramente finalità di quantificazione del reddito, piuttosto che di qualificazione della sua natura**. Infatti, il concetto di utile da partecipazione nell'ambito del Tuir, disciplinato dall'articolo 47, attiene solo ed esclusivamente alle partecipazioni in società ed enti soggetti ad Ires, **non potendosi mai configurare alcun dividendo per effetto della partecipazione in una società di persone**.

Pertanto, in occasione del recesso (o delle altre ipotesi sopra descritte) il **socio di società di persone deve determinare l'ammontare imponibile sottraendo** da quanto attribuitogli le somme da lui versate a titolo di conferimenti e **quelle già tassate** in quanto riserve di utili. La differenza, rappresentata in sostanza dall'avviamento, dai plusvalori latenti e dagli utili in corso di formazione, costituisce interamente materia imponibile nell'anno di competenza, ossia nell'anno in cui sorge il diritto alla sua percezione.

Infine, è bene ricordare che, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, lett. l), del Tuir, i redditi conseguiti in occasione del **recesso dalla società di persone** sono soggetti a **tassazione separata** se il periodo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso è superiore a cinque anni.

Per approfondire le problematiche relative alle operazioni straordinarie vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione
LE OPERAZIONI STRAORDINARIE
CASO PER CASO
Firenze Milano Padova