

Risposta n. 116

OGGETTO: Articolo 5, comma 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Cessione di quote e acquisizione della qualifica di socio di capitale da parte di socio d'opera.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante fa presente che la cessione di quote societarie del 21 ottobre 2019, da parte dei due soci di capitale in favore del socio d'opera, ha determinato una modifica della compagine societaria per effetto dell'acquisizione della qualifica di socio a tutti gli effetti giuridici del socio d'opera.

Con l'atto di cessione delle quote in esame si è determinata altresì la variazione delle quote di partecipazione agli utili e alle perdite dei soci.

Per una più intuitiva rappresentazione degli effetti prodotti dalla cessione di quote, l'istante rappresenta la situazione ante e post cessione delle quote:

Situazione ante cessione (come da statuto modificato con atto del 14 aprile 2014)

Capitale sociale

socio A 50%

socio B 50%

socio C zero (socio d'opera)

Partecipazione utili

socio A 27,5%

socio B 27,5%

socio C 45%

Partecipazione perdite

socio A 34,5%

socio B 34,5%

socio C 31%

Situazione post cessione (come da statuto modificato con atto del 21 ottobre 2019)

Capitale sociale

socio A 33,33%

socio B 33,33%

socio C 33,33%

Partecipazione utili

socio A 33,33%

socio B 33,33%

socio C 33,33%

Partecipazione perdite

socio A 33,33%

socio B 33,33%

socio C 33,33%

Ciò premesso, la società istante chiede chiarimenti in ordine al corretto comportamento da adottare, in sede di predisposizione del modello di dichiarazione della società relativo al periodo d'imposta 2019, per la compilazione del quadro RO e, conseguentemente, per l'imputazione e la certificazione del reddito ai soci.

In particolare, la società chiede se, con riferimento ai redditi societari del periodo d'imposta 2019, l'imputazione dei redditi ai soci debba avvenire considerando:

a) la compagine societaria precedente all'atto di cessione delle quote, in quanto atto non sottoscritto in data anteriore al 1° gennaio 2019; in questo caso l'imputazione del reddito della società 2019 ai soci avverrebbe in base alle quote di partecipazioni agli utili utilizzate con riferimento ai redditi 2018 (ovvero 27,50%, per il socio A e il socio B e 45% per il socio d'opera C);

b) la compagine societaria così come modificata dall'atto del 21 ottobre 2019; pertanto, in tale circostanza, l'imputazione del reddito della società 2019 ai soci avverrebbe in base a quanto contenuto nell'atto di cessione delle quote del 21 ottobre 2019 (ovvero 33, 33% per ciascun socio).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la cessione delle quote societarie in esame e l'acquisizione della qualifica di socio da parte del socio d'opera ha determinato una modificazione della compagine societaria della società istante.

Per effetto della modificazione della composizione societaria, la modifica delle quote di partecipazione agli utili, ad opinione dell'istante, può valere già con riferimento al reddito della società relativo al periodo d'imposta 2019.

Si ritiene, pertanto, che il reddito della società del 2019 debba essere imputato tra i tre soci nella misura del 33, 33% ciascuno.

A supporto di tale convincimento, l'istante cita la disposizione normativa di cui all'articolo 5, comma 2, del TUIR, secondo cui, ai fini dell'imputazione dei redditi prodotti in forma associata, *"le quote di partecipazioni agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di*

imposta (...)".

L'istante rileva come in materia, si è cristallizzata nel tempo un'interpretazione, riportata annualmente nelle istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle società di persone, in base alla quale l'elemento determinante, per l'applicazione della norma citata, sarebbe nella generalità dei casi il mutamento della compagine societaria.

In particolare, l'istante precisa che:

- le istruzioni per la compilazione del quadro RO della dichiarazione SP 2019, riportano, a pagina 122, "*Nel campo 8, va indicata la quota percentuale di partecipazione agli utili, risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata che, qualora non sia mutata la compagine dei soci nel corso dell'anno 2018, deve essere di data anteriore al 1° gennaio 2018*";

- la stessa Agenzia delle Entrate, con circolare 49/E/2004 in tema di "*nuovo regime fiscale della trasparenza fiscale delle società di capitali*", al paragrafo 2.3, ha ritenuto che "*gli atti con i quali si modificano le percentuali di partecipazione agli utili, lasciando immutata la compagine societaria, spiegano efficacia, ai fini dell'imputazione del reddito, a partire dal periodo di imposta successivo a quello nel quale sono stati posti in essere*", lasciando intendere che, invece, gli atti che comportano una modifica della partecipazione al capitale sociale hanno efficacia fiscale fin dal periodo di imposta nel quale sono posti in essere.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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.

Nel caso in esame, la trasformazione del socio d'opera in socio di capitali ha comportato il cambiamento nelle quote di partecipazione agli utili e alle perdite da parte del vecchio socio d'opera.

Dal momento che l'atto che ha comportato la predetta modifica è stato stipulato il 21 ottobre 2019, al reddito che la società istante imputerà ai tre soci nel 2019 dovrà continuare ad applicarsi la percentuale di partecipazione agli utili e alle perdite stabilito nell'atto del 14 aprile 2014.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)