

----- Original Message -----

**From:** [Giorgio Mario Calissoni](#)

**To:** '[Andrea Guidi](#)' ; '[LISTA SIGILLO](#)'

**Sent:** Saturday, January 17, 2009 7:11 PM

**Subject:** R: URGENTE:"trasformazione" snc unico socio in impresa individuale

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali della "trasformazione" da te indicata, ti allego questo studio del C.N.N. che analizza in dettaglio la fattispecie in oggetto.

Occorre però stare attenti alla recente sentenza di Cassazione (che altresì allego) che ha assimilato tale "trasformazione" ad una cessione di azienda con relativa applicazione dell'imposta di registro al 3%.

Cordialmente.

Giorgio Mario Calissoni

---

**Da:** Andrea Guidi [mailto:[andrea.guidi@notariato.net](mailto:andrea.guidi@notariato.net)]

**Inviato:** giovedì 15 gennaio 2009 9.44

**A:** LISTA SIGILLO

**Oggetto:** URGENTE:"trasformazione" snc unico socio in impresa individuale

Cari colleghi, chiedo cortesemente se qualcuno può inviarmi una sua bozza di atto (meglio se già stipulato...) del tipo di cui in oggetto, naturalmente non perchè io non riesca ad immaginarmelo (credetemi...), ma solo per verificare come è stato affrontato quanto appresso.

Nella fattispecie, sono stato richiesto di ricevere un atto con cui Tizio, rimasto unico socio di s.n.c. a seguito del recesso dell'altro socio, **avvenuto meno di un mese fa (incide sull'ammissibilità dell'operazione il termine ancora pendente ex art. 2306 c.c., ammesso che si applichi ai casi di recesso? A mio parere no, restando sospesa, semmai, l'operazione di liquidazione della quota al recedente)**, non l'efficacia della manifestazione di volontà del recedente), intende **rinunciare al termine di sei mesi** per la ricostituzione di pluralità (argomento "caldo", a quanto pare, solo che oggi mi tocca nella prospettiva simmetrica) e **dare atto di continuare** l'esercizio dell'impresa **in forma individuale**.

Dubbi, in particolare:

1) è **opportuno, necessario o, al contrario, inutile, superfluo e forse dannoso, dare espressamente atto** che Tizio, rinunciato al termine di sei mesi, "*scioglie la società **SENZA liquidazione**, assegnandosi (sintetizzo) attivo e passivo e in particolare assegnandosi l'azienda sociale*"; **inoltre, se ciò è necessario, è opportuno far dichiarare un valore all'attivo ( se c'è attivo, attualmente) dell'azienda sociale?**

2) **tassazione:** si tassa comunque (a prescindere, cioè da eventuali espressioni testuali in tal senso) **come scioglimento di società? O anche ( o solo) come assegnazione di azienda?** In entrambi i casi, **euro 168**, giusto ( se del caso, due volte)?

3) **adempimento in CC.I.AA:**

a) bollo MUI 156; b) modello per scioglimento di società, in ogni caso (anche se non testualmente espressa in atto, intendo), con diritti euro90? c) anche modello TA come trasferimento d'azienda con diritto autonomo di euro 30? Inoltre: chi è tenuto a comunicare (cosa che dovrà pur avvenire) la richiesta di attribuzione di numero REA, e relativa iscrizione, della nuova ditta individuale?

Grazie a tutti, è piuttosto urgente.

A.G.

**SETTORE STUDI – SEGNALAZIONE NOVITÀ PRASSI INTERPRETATIVE**

## **Per l'Agenzia delle entrate la cd. trasformazione di società di persone in impresa individuale sconta l'imposta fissa di registro**

Con la risoluzione n. 47/E del 3 aprile 2006 (*All. 1*) l'Agenzia delle entrate riconosce l'applicabilità dell'imposta fissa di registro alla fattispecie della cd. trasformazione della società in impresa individuale, in quanto essa comporta l'assegnazione dell'azienda al socio superstite.

### **La questione interpretativa: cenni.**

La questione interpretativa che l'Agenzia affronta è da tempo oggetto in dottrina ed in giurisprudenza di un dibattito relativo alla possibilità di configurare una trasformazione in senso tecnico-giuridico in presenza di fattispecie caratterizzate da un "passaggio" da società ad impresa individuale, in funzione della realizzazione di una continuazione, quantomeno economica, dell'impresa stessa.

Si pensi ad esempio alla prassi di redazione di atti (notarili) con cui il socio superstite dichiara, decorsi i sei mesi (o anche prima del compimento di tale termine), di voler proseguire l'attività sotto forma di impresa individuale anziché liquidare la società, sulla cui base si chiede la cancellazione della società e l'iscrizione nel registro delle imprese della stessa come impresa individuale, oppure agli atti relativi, contestualmente, al recesso di uno dei due soci e alla dichiarazione dell'altro di non voler ricostituire la pluralità dei soci, intendendo invece continuare l'attività come impresa individuale (in ordine alla considerazione che «una corretta impostazione - soprattutto per quanto attiene alla responsabilità verso i creditori - del passaggio dalla forma societaria all'impresa esercitata individualmente non può prescindere dalla formalizzazione di un atto, cosicché la continuazione in via di mero fatto, pur conosciuta dalla prassi, appare evenienza anomala, ... densa di implicazioni civilistiche sotto il profilo delle responsabilità» v. BASILAVECCHIA, *Applicazione dell'imposta di registro in caso di "trasformazione" di società di persone in ditta individuale*, studio n. 3/2005/T, in *Studi e materiali*, 2005, 1427).

Buona parte della dottrina e della giurisprudenza (intervenute nel dibattito prima della riforma del diritto societario), escludendo - sotto il profilo civilistico - la possibilità di ravvisare nell'operazione economica una continuazione dell'impresa in senso giuridico, e quindi una vera e propria trasformazione *ex artt. 2498 ss. c.c.*, ha qualificato in vario modo la fattispecie, facendo

ricorso prevalentemente allo schema della cessione di azienda o alla ricostruzione in termini di liquidazione della società con assegnazione dei beni ai soci (per un'approfondita analisi delle soluzioni interpretative ricorrenti, e del conseguente trattamento fiscale, v. TASSANI, *La "trasformazione" di società in impresa individuale tra riforma societaria e regimi fiscali*, in *Rass. trib.*, 2005, 1933).

### **La risoluzione dell'Agenzia delle entrate.**

L'interpello a cui risponde l'Agenzia era stato rivolto da una società in accomandita semplice di due soci, che aveva chiesto di conoscere il trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, per i «beni aziendali che 'passano' da beni societari a beni aziendali nella ditta individuale nel proseguimento dell'attività», tenuto conto che il socio accomandatario, a seguito del recesso dell'altro socio (accomandante) «non avendo intenzione di accettare l'ingresso di altri soci, provvederà allo scioglimento della società alla scadenza del termine semestrale previsto dall'articolo 2272, n. 4), del codice civile», volendo continuare la medesima attività in forma di ditta individuale.

L'Agenzia, premessa l'insufficiente indicazione nel quesito delle modalità di attuazione del "passaggio" dei beni dalla società al socio, «al fine di chiarire, nell'ambito delle società di persone, il corretto trattamento tributario degli atti inerenti al caso di mancata ricostituzione della pluralità di soci e conseguente scioglimento della società, (...) ritiene di fornire all'istante chiarimenti sulle modalità di applicazione dell'imposta di registro ai seguenti atti:

- 1) liquidazione della quota sociale a seguito di recesso di uno dei due soci;
- 2) cessione di quota da parte di uno dei due soci in favore dell'altro;
- 3) continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale, da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi».

Con riferimento all'ipotesi sub. 1 (*liquidazione della quota sociale a seguito di recesso di uno dei due soci*), da ricondurre alla disciplina dell'art. 2289 c.c., l'Amministrazione finanziaria conclude per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, per il combinato disposto delle lettere d) n. 2 e a) n. 5 dell'art. 4 tariffa parte prima d.p.r. n. 131/1986. Nel caso in cui la società ed il socio convengano che la liquidazione della quota avvenga mediante attribuzione al socio uscente di beni diversi dal denaro «l'assegnazione, se rientra nella sfera di applicazione dell'I.V.A., e pertanto è soggetta all'I.V.A., secondo il principio dell'alternatività, sconta l'imposta di registro in misura fissa (articolo 4, lett. d), n. 1), della Tariffa, Parte prima, del T.U. n. 131 del 1986); negli altri casi, è soggetta ad imposta di registro, nella misura stabilita dall'articolo 4, lett. a), della citata

Tariffa, Parte prima, in forza del rinvio operato dalla lett. d), n. 2) del medesimo articolo. È opportuno precisare che, per il combinato disposto delle norme sopra citate, l'assegnazione di azienda o ramo di azienda non rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A. (articolo 2, comma 3, lett. b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; ris. 25 luglio 1977, n. 361921) ed è, quindi, soggetta ad imposta di registro in misura fissa (articolo 4, lett. d), n. 2 e lett. a), n. 3) della Tariffa, Parte prima), anche nel caso in cui dell'azienda facciano parte beni immobili (ris. 3 luglio 2001, n. 99). Al riguardo, si rammenta che, in tale ultima ipotesi, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale sul valore degli immobili ricompresi nell'azienda oggetto di assegnazione (articoli 2, comma 2, e 10 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; cir. 30 maggio 2005, n. 25)».

Con riferimento all'ipotesi sub.2 (*cessione di quota da parte di uno dei due soci all'altro*), l'Agenzia – nel ricordare l'applicabilità della tassa sui contratti di borsa – evidenzia in particolare come detta cessione «benché comporti la concentrazione del patrimonio sociale in capo al socio superstite, non integra una cessione di azienda. La titolarità dei beni aziendali, infatti, permane in capo alla società, anche dopo la cessione di quota (vedi Ris. 5 giugno 1989, n. 310356 e la costante giurisprudenza: Cass. 14 aprile 2003, n. 5862, Comm. Trib. Reg. Lombardia 22 febbraio 1999, n. 26, Comm. Trib. Centrale 30 giugno 1998, n. 3639)».

Con riferimento all'ipotesi sub. 3 (*continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale, da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi*), l'Agenzia analizza la cennata questione della cd. trasformazione della società in impresa individuale, precisando che «l'espressione 'continuazione dell'attività imprenditoriale' indica l'ipotesi nella quale il socio superstite intenda continuare a svolgere la medesima attività della società in liquidazione, avvalendosi dell'azienda sociale assegnatagli».

L'Agenzia esclude che si tratti di trasformazione in senso proprio *ex artt.* 2498 ss. c.c. (pur definendo la stessa fattispecie in termini di "trasformazione in senso generico"), ritenendo che «la cd. 'continuazione dell'impresa in forma individuale' sia sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima. Infatti, a seguito dello scioglimento di una società con un solo socio (che può verificarsi, oltre che con il decorso di sei mesi dal venir meno della pluralità dei soci, anche anticipatamente, per volontà espressa del socio superstite), deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo è assegnato al socio superstite (articolo 2311 c.c.) e si determina l'estinzione della società (articolo 2312 c.c.)».

La fattispecie che l'Agenzia classifica come "continuazione della società in impresa individuale" si fonda, quindi, sui presupposti dello scioglimento e liquidazione della società. L'Amministrazione finanziaria sembra dunque aver risolto in tal senso la questione della

compatibilità (o meno) tra fase di liquidazione e continuazione economica dell'impresa (sul punto, in relazione alla possibilità di inquadrare le ipotesi di passaggio da società in impresa individuale nello schema della liquidazione del soggetto societario con assegnazione di beni ai soci, cfr. TASSANI, op. cit.. Sull'irrilevanza della liquidazione cfr. BOERO, *Sulla "trasformazione" di società di persone in impresa individuale*, nota a Giudice Registro Impresa Torino, decreto del 22 ottobre 1993, in *Giur. comm.*, 1994, II, 262 ss).

Da tale classificazione deriva, secondo l'Agenzia, che l'assegnazione del patrimonio sociale residuo, quale parte finale della fase di liquidazione, rientri tra gli atti propri della società e pertanto sia soggetta all'imposta di registro di cui all'art. 4 lett. d) cit., quale assegnazione dell'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione. «Del resto, la natura aziendale dei beni assegnati, è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale (Cass. 22 maggio 1996, n. 11149; Cass. 1 dicembre 2005, n. 26196; ris. 30 giugno 1990, n. 550245)».

Pertanto secondo l'Amministrazione finanziaria si applica l'imposta di registro in misura fissa e, se sono compresi beni immobili aziendali, le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

### **Considerazioni conclusive: possibilità di una diversa soluzione interpretativa.**

La soluzione adottata con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale non è pienamente condivisibile.

Appare infatti possibile concludere diversamente laddove si consideri che da un esame complessivo «delle varie ipotesi contenute nell'art. 4 della tariffa, si coglie l'evidente intenzione del legislatore di sottoporre a tassazione proporzionale gli apporti, con i quali singoli determinati beni vengono conferiti all'ente societario, dispensandone invece quei trasferimenti, di aziende o di complessi aziendali relativi ad un ramo d'impresa, nei quali la "mobilità" dell'unità produttiva avviene nell'ambito di una costituzione o di una riorganizzazione dell'apparato societario (...).

Sembra, insomma, che, anche a considerare il carattere traslativo dell'atto che formalizza la continuazione individuale di un'impresa già operante in forma di società personale, se ne possa fondatamente ipotizzare, attraverso un'interpretazione estensiva dell'art. 4 della tariffa, un trattamento fiscale differenziato rispetto ad atti di trasferimento puro e semplice del complesso aziendale. (...) è da ritenere che, in ogni caso, un esame complessivo delle varie fattispecie considerate dall'art. 4 della tariffa permetta una qualificazione dell'atto stesso come una sorta di conferimento rovesciato, dalla società "morente" alla costituenda impresa individuale».

Questa impostazione - la quale presuppone, quindi, pur in presenza di un atto traslativo, «l'assimilazione (... , come detto in precedenza, ampiamente giustificata ad una lettura estensiva delle previsioni tariffarie e in una visione non formalistica dell'operazione) al conferimento di azienda» - consentirebbe di argomentare l'assoggettamento all'imposizione in misura fissa non solo rispetto al tributo di registro, ma anche rispetto alle imposte ipotecaria e catastale, diversamente dalla qualificazione della fattispecie come assegnazione dell'azienda al socio (BASILAVECCHIA, studio n. 3/2005/T cit.).

L'applicazione delle suddette imposte in misura fissa potrebbe giustificarsi anche qualificando l'operazione in termini di trasformazione in senso proprio, escludendo quindi in radice una vicenda circolatoria dell'azienda.

A ben vedere, la nuova disciplina della trasformazione introdotta a seguito della riforma del diritto societario offre ulteriori argomenti per «verificare, alla luce del nuovo dato normativo, la possibilità di ricomporre in una logica di continuità anche giuridica quei caratteri di tipo fattuale-economico che l'operazione presenta» (TASSANI, op. cit. Sul tema cfr. altresì le considerazioni svolte nello studio n. 3/2005/T, est. BASILAVECCHIA, cit.).

*Annarita Lomonaco*

---

**ALLEGATO 1**

**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE**

**3 aprile 2006, n. 47/E**

**Istanza di interpello scioglimento di società di persone per recesso del socio  
e continuazione dell'attività da parte del socio superstite.  
Regime fiscale ai fini delle imposte indirette.**

Con istanza di interpello di cui all' oggetto, concernente l'esatto trattamento, ai fini delle imposte indirette, del trasferimento di beni aziendali da una società in accomandita semplice all'unico socio superstite, che continua l'impresa, è stato posto il seguente

### **Quesito**

La società Alfa S.a.s., è costituita da due soci, un accomandante e un accomandatario. La stessa è proprietaria, tra l'altro, di un fabbricato classificato nella categoria A/10, acquistato da un'impresa costruttrice.

Il socio accomandante ha manifestato l'intenzione di recedere dalla compagine sociale. Il socio superstite, non avendo intenzione di accettare l'ingresso di altri soci, provvederà allo scioglimento della società alla scadenza del termine semestrale previsto dall'articolo 2272, n. 4), del codice civile.

Lo stesso socio superstite, sciolta la società, ha intenzione di continuare l'attività di chiropratico in forma di ditta individuale.

Premesso quanto sopra, la società istante chiede di conoscere quale sia il trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, per i "beni aziendali che 'passano' da beni societari a beni aziendali nella ditta individuale nel proseguimento dell'attività".

### **Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente**

La società istante ritiene che, nell'ipotesi di scioglimento di una società con continuazione dell'attività da parte del socio superstite, i beni aziendali - tra cui il suddetto fabbricato - rimangono nell'ambito dell'attività d'impresa e per tale ragione, l'operazione è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa.

### **Risposta dell'Agenzia delle entrate**

Poiché il quesito posto non è sufficientemente preciso in relazione alle modalità di attuazione del 'passaggio' dei beni dalla società al socio, al fine di chiarire, nell'ambito delle società di persone, il corretto trattamento tributario degli atti inerenti al caso di mancata ricostituzione della pluralità di soci e conseguente scioglimento della società, si ritiene di fornire all'istante chiarimenti sulle modalità di applicazione dell' imposta di registro ai seguenti atti:

1. liquidazione della quota sociale a seguito di recesso di uno dei due soci;

2. cessione di quota da parte di uno dei due soci in favore dell'altro;
3. continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale, da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi.

### ***1. Liquidazione della quota sociale a seguito di recesso di uno dei due soci***

Il socio che abbia esercitato la facoltà di recesso ha diritto alla liquidazione della quota, e precisamente "...ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota" (articolo 2289 c.c.).

La liquidazione costituisce un'assegnazione di denaro in favore del socio, conseguente alla risoluzione parziale del contratto sociale, verificatasi con il recesso (Comm. Trib. Reg. Toscana 25 novembre 1998, n. 196).

Pertanto, l'assegnazione di denaro effettuata dalla società al socio uscente, è ricompresa tra gli "atti propri delle società di qualunque tipo e oggetto" di cui all'articolo 4 della Tariffa, Parte prima, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ed è soggetta all'imposta di registro in misura fissa, per il combinato disposto delle lettere d), n. 2), e a), n. 5) dello stesso articolo.

In deroga all'articolo 2289 c.c., la società e il socio possono convenire che, a seguito di recesso, la liquidazione della quota avvenga mediante attribuzione al socio uscente di beni diversi dal denaro (mobili o immobili).

In questa ipotesi, l'assegnazione, se rientra nella sfera di applicazione dell'I.V.A., e pertanto è soggetta all'I.V.A., secondo il principio dell'alternatività, sconta l'imposta di registro in misura fissa (articolo 4, lett. d), n. 1), della Tariffa, Parte prima, del T.U. n. 131 del 1986); negli altri casi, è soggetta ad imposta di registro, nella misura stabilita dall'articolo 4, lett. a), della citata Tariffa, Parte prima, in forza del rinvio operato dalla lett. d), n. 2) del medesimo articolo.

E' opportuno precisare che, per il combinato disposto delle norme sopra citate, l'assegnazione di azienda o ramo di azienda non rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A. (articolo 2, comma 3, lett. b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; ris. 25 luglio 1977, n. 361921) ed è, quindi, soggetta ad imposta di registro in misura fissa (articolo 4, lett. d), n. 2 e lett. a), n. 3) della Tariffa, Parte prima), anche nel caso in cui dell'azienda facciano parte beni immobili (ris. 3 luglio 2001, n. 99).

Al riguardo, si rammenta che, in tale ultima ipotesi, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale sul valore degli immobili ricompresi nell'azienda oggetto di assegnazione (articoli 2, comma 2, e 10 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; cir. 30 maggio 2005, n. 25).

## ***2. Cessione di quota da parte di uno dei due soci in favore dell'altro***

La cessione di quota da parte di uno dei due soci all'altro è soggetta alla tassa sui contratti di borsa, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278 (cir. 29 marzo 2000, n. 60).

Infatti, tale cessione, sebbene provochi il venir meno della pluralità dei soci, non determina *ex se* lo scioglimento della società.

Detto scioglimento costituisce un momento successivo ed eventuale, rispetto alla cessione di quota da parte di uno dei due soci a favore dell'altro (nonché al recesso di uno dei due soci), e trova causa non tanto nel venir meno della pluralità dei soci, quanto nel persistere, per oltre sei mesi, della mancanza della pluralità medesima (Cass. 26 giugno 2000, n. 8670 e Cass. SS.UU. 26 aprile 2000, n. 291).

Inoltre, la cessione di quote non è assimilabile all'assegnazione al socio a seguito di recesso, perché la prima è stipulata tra i due soci, senza influire sul patrimonio sociale, mentre la seconda intercorre tra società e socio, con conseguente diminuzione del patrimonio sociale, sul quale incide la liquidazione della quota.

In ultimo, è opportuno precisare che la cessione di quota da uno dei due soci all'altro, benché comporti la concentrazione del patrimonio sociale in capo al socio superstite, non integra una cessione di azienda. La titolarità dei beni aziendali, infatti, permane in capo alla società, anche dopo la cessione di quota (vedi Ris. 5 giugno 1989, n. 310356 e la costante giurisprudenza: Cass. 14 aprile 2003, n. 5862, Comm. Trib. Reg. Lombardia 22 febbraio 1999, n. 26, Comm. Trib. Centrale 30 giugno 1998, n. 3639).

## ***3. Continuazione dell'attività imprenditoriale in forma individuale da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della società per mancata ricostituzione della pluralità dei soci nel termine di sei mesi.***

L'espressione "continuazione dell'attività imprenditoriale" indica l'ipotesi nella quale il socio superstite intenda continuare a svolgere la medesima attività della società in liquidazione, avvalendosi dell'azienda sociale assegnatagli.

La scrivente ritiene che in tale ipotesi si configuri la trasformazione della società in impresa individuale in senso generico. E' da escludere, infatti, che alla stessa possa attribuirsi il senso previsto dagli articoli 2498 e seguenti del codice civile, perché "persona fisica e persona giuridica si

distinguono non solo per forma, ma anche per natura" (Cass. 30 gennaio 1997, n. 965). In questo caso, quindi, non si può affermare - come per la trasformazione di una società in un altro tipo di società - che la società, senza estinguersi, continui ad esistere sotto una diversa forma giuridica.

Al riguardo, la Suprema Corte ha, di recente, affermato che "...la cosiddetta "trasformazione" di una ditta individuale in una società o di una società in impresa individuale determina sempre un rapporto di successione tra soggetti distinti..." (Cass. 6 febbraio 2002, n. 1593).

Pertanto, la scrivente ritiene che la cd. "continuazione dell'impresa in forma individuale" sia sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima.

Infatti, a seguito dello scioglimento di una società con un solo socio (che può verificarsi, oltre che con il decorso di sei mesi dal venir meno della pluralità dei soci, anche anticipatamente, per volontà espressa del socio superstite), deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo è assegnato al socio superstite (articolo 2311 c.c.) e si determina l'estinzione della società (articolo 2312 c.c.).

L'assegnazione del patrimonio sociale residuo costituisce la parte finale della fase di liquidazione (articolo 2282 c.c.), quindi rientra pur sempre tra gli atti "propri della società" (ris. 22 novembre 2000, n. 174).

Pertanto, la stessa è soggetta all'imposta di registro di cui all'articolo 4, lett. d), della Tariffa, Parte prima, del T.U. dell'imposta di registro.

Tale assegnazione ha per oggetto l'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione. Del resto, la natura aziendale dei beni assegnati, è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale (Cass. 22 maggio 1996, n. 11149; Cass. 1 dicembre 2005, n. 26196; ris. 30 giugno 1990, n. 550245).

Ciò posto, all'atto di assegnazione si applica il medesimo trattamento tributario sopra precisato con riferimento all'assegnazione di azienda a seguito di recesso di uno dei due soci (punto n. 1).

La risposta di cui alla presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

## **IMPOSTA DI REGISTRO**

### **\* Cassazione, sentenza 15 maggio 2008, n. 12213, sez. V civile**

*Imposta di registro – Scioglimento di società di persone – Mancata ricostituzione della pluralità dei soci – Attività aziendale – Prosecuzione come ditta individuale – Cessione di azienda – Configurabilità – Aliquota del tre per cento – Applicazione*

Laddove a seguito dello scioglimento di una società in nome collettivo si verifichi una mancata ricostituzione della pluralità dei soci ed il trasferimento dell'intero capitale sociale al socio residuo che

prosegue l'attività aziendale come ditta individuale, si configura una ipotesi di cessione di azienda, con applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 3 per cento, ex art. 2, tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131/1986. Si configura, pertanto, cessione di azienda ogni qual volta si verifichi il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa; purché la nuova produzione si realizzi pur sempre attraverso tale complesso di beni già organizzati dal precedente imprenditore.

## **Circolare del 19/06/2002 n. 54/E**

Oggetto:

Risposte ai quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata in data 21 maggio 2002 e 10 giugno 2002.

### **5 SCIoglimento SOCIETA' DI PERSONE**

D. Si chiede di conoscere quali siano le conseguenze di carattere tributario derivanti dall'impossibilità di proseguire l'attività in forma societaria, nel corso dell'anno, di una società di persone in ipotesi quali la mancata ricostituzione della pluralità dei soci.

Si chiede in particolare:

- . se l'operazione configura la nascita di un'impresa individuale con conseguente emersione di una plusvalenza in capo alla società di persone che cessa di esistere;
- . se al contrario, si configura una sorta di reddito di partecipazione in capo al socio superstite ed il conseguente trattamento fiscale delle somme percepite dagli altri soci.

Si chiedono infine, nella fattispecie descritta, quali siano gli adempimenti dichiarativi da porre in essere da parte della società e del socio superstite.

R. Per quanto concerne il primo quesito si è dell'avviso che lo scioglimento della società di persone a causa della mancata ricostituzione della pluralità dei soci non dia luogo ad alcuna emersione di plusvalenza imponibile in relazione ai beni oggetto dell'attività d'impresa a condizione che il socio superstite continui l'attività sotto forma di ditta individuale e mantenga inalterati i valori dei beni.

Riguardo al secondo quesito si ritiene che l'eventuale somma percepita dai soci uscenti, rappresenti, per la parte che eccede il costo d'acquisto delle quote, reddito di capitale tassabile ai sensi dell'art.44, c.3 del TUIR.

Il socio superstite, proseguendo l'attività commerciale in qualità di imprenditore individuale, continuerà a produrre reddito d'impresa.

Resta però esclusa l'ipotesi di un eventuale inquadramento di detto

reddito come reddito di partecipazione, data la liquidazione della società preesistente.

In merito agli obblighi dichiarativi, la società e' tenuta a presentare la propria dichiarazione dei redditi per l'ultimo periodo d'imposta chiuso allo scadere del sesto mese utile per la ricostituzione della pluralità dei soci, utilizzando il Modello Unico Società di persone.

Specularmente, nell'anno in cui si ha lo scioglimento della società, il socio superstite che prosegue l'attività in qualità di imprenditore, dichiarerà il reddito d'impresa prodotto nel residuo periodo utilizzando il Modello Unico Persone Fisiche, quadro RF o RG.