

Risoluzione del 03/04/2006 n. 47 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello scioglimento di societa' di persone per recesso del socio e continuazione dell'attivita' da parte del socio superstite - regime fiscale ai fini delle imposte indirette

Sintesi: La risoluzione fornisce chiarimenti in merito al trattamento ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro applicabile in caso di scioglimento di una societa' di persone, per recesso di un socio o per cessione di quota, decorso il termine semestrale per la ricostituzione della pluralita' dei soci, e continuazione dell'attivita', sotto forma di ditta individuale, da parte del socio rimasto. Nel caso specifico, si precisa che: -La liquidazione della quota costituisce un'assegnazione al socio -La cessione di quota e' soggetta alla tassa sui contratti di borsa -La continuazione dell'attivita' imprenditoriale in forma individuale configura una "trasformazione" solo in senso generico, con esclusione di applicabilita' degli artt. 2498 e seg. del c.c.

Testo:

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

QUESITO

La societa' Alfa S.a.s., e' costituita da due soci, un accomandante e un accomandatario. La stessa e' 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, provvedera' allo scioglimento della societa' alla scadenza del termine semestrale previsto dall'articolo 2272, n. 4), del codice civile.

Lo stesso socio superstite, scioltasi la societa', ha intenzione di continuare l'attivita' di chiropratico in forma di ditta individuale.

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

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

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

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Poiche' il quesito posto non e' sufficientemente preciso in relazione alle modalita' di attuazione del jpassaggio' dei beni dalla societa' al socio, al fine di chiarire, nell'ambito delle societa' di persone, il corretto trattamento tributario degli atti inerenti al caso di mancata ricostituzione della pluralita' di soci e conseguente scioglimento della societa', si ritiene di fornire all'istante chiarimenti sulle modalita' 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'attivita' imprenditoriale in forma individuale, da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della societa' per mancata ricostituzione della pluralita' 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 facolta' 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 societa' al socio uscente, e' ricompresa tra gli "atti propri delle societa' 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 e' 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 societa' 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 e' soggetta all'I.V.A., secondo il principio dell'alternativita', 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, e' 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 e', 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 e' 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 pluralita' dei soci, non determina ex se lo scioglimento della societa'.

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

8670 e Cass. SS.UU. 26 aprile 2000, n. 291).

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

In ultimo, e' 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 titolarita' dei beni aziendali, infatti, permane in capo alla societa', 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'attivita' imprenditoriale in forma individuale da parte del socio superstite, in caso di scioglimento della societa' per mancata ricostituzione della pluralita' dei soci nel termine di sei mesi

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

La scrivente ritiene che in tale ipotesi si configuri la trasformazione della societa' 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, perche' "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 puo' affermare - come per la trasformazione di una societa' in un altro tipo di societa' - che la societa', senza estinguersi, continui ad esistere sotto una diversa forma giuridica.

Al riguardo, la Suprema Corte ha, di recente, affermato che "...la cosiddetta jtrasformazione' di una ditta individuale in una societa' o di una societa' 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. jcontinuazione dell'impresa in forma individuale' sia sempre preceduta dallo scioglimento della societa' e dalla liquidazione della medesima.

Infatti, a seguito dello scioglimento di una societa' con un solo socio (che puo' verificarsi, oltre che con il decorso di sei mesi dal venir meno della pluralita' dei soci, anche anticipatamente, per volonta' espressa del socio superstite), deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo e' assegnato al socio superstite (articolo 2311 c.c.) e si determina l'estinzione della societa' (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 societa'" (ris. 22 novembre 2000, n. 174).

Pertanto, la stessa e' 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 societa' in liquidazione. Del resto, la natura aziendale dei beni assegnati, e' 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).

Cio' 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.
