

UTILI

Modifica dei soci o della loro quota di partecipazione, l'imputazione degli utili della società semplice

ANDREA VASAPOLLI

Per la giurisprudenza della Corte di Cassazione, coerentemente a quanto disposto dell'art. 2262 Codice civile, l'utile netto conseguito nel periodo d'imposta deve essere imputato ai soci che sono tali alla data di approvazione del rendiconto, mentre per l'Amministrazione finanziaria, tale reddito deve essere imputato pro quota ai soci che erano tali al termine del periodo d'imposta.

S secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, in coerenza con il disposto dell'art. 2262 Codice civile l'utile netto conseguito nel periodo d'imposta deve essere imputato ai soci che sono tali alla data di approvazione del rendiconto. Secondo l'Amministrazione finanziaria, invece, tale reddito deve essere imputato pro quota ai soci che erano tali al termine del periodo d'imposta.

In caso di mera modifica dei criteri di riparto degli utili e delle perdite all'interno della medesima compagine sociale, gli effetti di tale modifica sono posticipati di un periodo d'imposta.

La modifica della compagine sociale

I redditi delle società semplici, come di tutte le società di persone, vengono determinati unitariamente in capo alla società ma sono assoggettati ad imposizione direttamente in capo ai loro soci, trovando applicazione il **regime della trasparenza fiscale** di cui all'art. 5 del Tuir¹.

Il principio della trasparenza sopra richiamato pone il problema di **definire a quali soci, ed in quale misura, il reddito vada imputato** nel caso di mutamento, nel corso dell'esercizio, della compagine sociale o dei criteri di riparto degli utili tra i soci².

L'art. 2262 Codice civile dispone che, salvo patto contrario, ciascun **socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto**. Il Codice civile stabilisce quindi con chiarezza che il diritto agli utili sorge solo con l'approvazione del rendiconto.

La Corte di Cassazione si è più volte espressa affermando che i **redditi prodotti in forma associati vanno imputati, per intero e per trasparenza, ai soli soggetti che abbiano la qualità di socio** (ed in quanto tali siano titolari

1. In merito ci sia permesso rinviare a A. Vasapolli, "Gli utili delle società semplici e la loro rilevanza per i soci", in *questa Rivista* n. 3/2023, p. 50.

2. Non viene qui preso in considerazione il regime di "trasparenza istantaneo" previsto nel caso in cui la società semplice incassi dividendi da una società di capitali.

di una quota di partecipazione agli utili) all'atto dell'approvazione del rendiconto ed in base alla loro quota di partecipazione agli utili.

Nella sentenza della Corte di Cassazione 15 ottobre 1994, n. 8423, è stato con chiarezza affermato il principio, rimasto poi invariato nei successivi pronunciamenti della stessa Corte, secondo cui gli utili netti conseguiti nel periodo di imposta da una società di persone, in forza del disposto dell'art. 5 del Tuir "sono imputati, come entità non frazionabile e nella misura risultante dal conto profitti e perdite (*id est* dal rendiconto debitamente approvato), a reddito dei soci che hanno diritto a percepirla in proporzione alla loro quota di partecipazione agli stessi, indipendentemente dalla loro effettiva percezione. Quindi, vengono imputati nella loro interezza ai soli soggetti che abbiano la qualità di socio all'atto dell'approvazione del rendiconto". In tale sentenza i giudici della Suprema Corte hanno inoltre affermato che, ove nel corso dell'esercizio sociale di una società di persone un socio trasferisca a un altro soggetto, mediante cessione, la propria partecipazione, "la quota di utili deve essere imputata per intero al cessionario (che sia ancora socio al momento dell'approvazione del rendiconto) e non già ad entrambi i soci (il cedente ed il cessionario) in misura proporzionale. La conclusione, fondata sul dettato normativo, è ribadita da esigenze logiche, pratiche e sistematiche che giustificano appieno l'anzidetta disciplina. Infatti, non si individua un idoneo criterio per la ripartizione degli utili tra il cedente ed il cessionario, non essendo a tal fine sufficiente ed appagante il ricorso alla semplicistica ripartizione secondo la durata del periodo di partecipazione alla società (...). Inoltre (...) la produzione del reddito da parte della società, seppure progressiva, non è continua ed uniforme nel tempo, e quindi, non è possibile procedere ad una quantificazione frazionata corrispondente all'effettiva produzione del reddito stesso. Nel contempo, la misura della quota del socio uscente ceduta nel corso dell'anno non è determinabile in relazione alla parte di redditi dell'esercizio annuale maturata alla data del trasferimento, sia perché è possibile che in quel momento il reddito sia del tutto negativo per poi essere incrementato dalla capacità commerciale del nuovo socio, il che vale, con le necessarie variazioni, anche con riferimento alla posizione del nuovo socio; e sia perché è affatto verosimile che nelle condizioni della cessione sia contemplata e computata l'incidenza dell'onere tributario gravante per intero sul cessionario secondo la normativa tributaria qui accolta, con la conseguenza, che nei rapporti interni tra cedente e cessionario la stessa disciplina finisce coll'essere neutra o, comunque, ovviabile senza alcun pregiudizio per il cedente".

Per la Suprema Corte, pertanto, **i redditi della società devono essere imputati esclusivamente al soggetto che sia socio al momento dell'approvazione del rendiconto, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.** Si ritiene che quanto sopra valga anche nel

caso in cui il mutamento della compagine sociale si sia verificato nel periodo compreso tra la data di chiusura dell'esercizio sociale e la data di approvazione del rendiconto e che particolari pattuizioni intercorse tra il cedente e il cessionario sono irrilevanti nei confronti della società.

Questa interpretazione è poi stata ripresa in diversi successivi pronunciamenti della Suprema Corte, tra i quali Cass. 16 dicembre 2003, n. 19238, Cass. 12 maggio 2016, n. 9731 e Cass. 31 ottobre 2018, n. 27830, dove la Corte ha affermato che tale principio è valido anche nel caso di morte di un socio. In particolare nell'ordinanza n. 27830/2018 è stato affermato che "ove nel corso dell'esercizio sociale un socio sia deceduto, ... costui non può avere più diritto agli utili, poiché, nel momento in cui quel diritto matura, non è titolare nei confronti della società di alcun diritto di credito, costituente estrinsecazione della sua qualità di socio; il diritto verso la società a percepire l'intera quota di utili compete al socio al momento del rendiconto, cioè al momento in cui quel diritto alla percezione degli utili si concretizza (Cass. n.19238/2003). Infine, la circostanza che il *de cuius* sia deceduto l'ultimo giorno dell'esercizio sociale non inficia l'esposto principio, in virtù del quale il diritto alla percezione degli utili matura solo con l'approvazione del rendiconto, deliberata, nella fattispecie, in epoca successiva al decesso del socio".

I medesimi principi si rinvengono anche nella più recente ordinanza Cass. 26 maggio 2021, n. 14561, che tratta invece del mutamento della compagine sociale a seguito di delibera di esclusione di un socio. La Cassazione da principio effettua una ricostruzione della disciplina dell'esclusione del socio dal punto di vista civilistico, ricordando che se la delibera di esclusione dalla società ha efficacia nei confronti delle parti del rapporto sociale dal momento della comunicazione della stessa al socio escluso, per l'opponibilità a terzi di tale delibera è necessaria la sua iscrizione nel registro delle imprese sulla base del principio generale che, in fatto di modificazioni dell'atto costitutivo, le stesse non sono opponibili ai terzi a meno che si provi che questi ne erano a conoscenza. La Cassazione afferma quindi il principio secondo cui i redditi vanno imputati per trasparenza al socio fintanto che la decisione di esclusione non sia iscritta al Registro delle Imprese. Inoltre, qualora l'amministratore non provveda tempestivamente alla richiesta di iscrizione nel Registro delle Imprese della modificazione dell'atto costitutivo rappresentata dal recesso del socio dalla società, e quest'ultimo non comunichi il recesso all'Amministrazione finanziaria, il socio medesimo non può opporre all'Amministrazione finanziaria il recesso non iscritto e non comunicato, poiché egli ha il potere di sostituirsi all'amministratore inerte e, in ogni caso, è gravato, "*medio tempore*", dell'onere di comunicare all'Amministrazione l'intervenuto recesso.

L'**Amministrazione finanziaria** invece, in ottica semplificatrice, sostiene che il **reddito va imputato pro quota ai soci che erano tali al termine del**

periodo d'imposta che, con riferimento alle **società di persone**, corrisponde all'anno solare. In questo senso la ris. 12 giugno 1978, n. 849, Ministero delle Finanze, dove è stato affermato che in caso di recesso in corso d'anno i soci uscenti "non devono dichiarare quote di reddito a titolo di partecipazione agli utili afferenti al periodo d'imposta in cui si è verificato lo scioglimento in questione". Dello stesso indirizzo anche la ris. 17 aprile 2008, n. 157/E, Agenzia delle Entrate, la ris. 24 maggio 1995, n. 127/E, Ministero delle Finanze, e la Risposta ad interpello 11 gennaio 2021, n. 28, Agenzia delle Entrate, dove, sempre in caso di mutamento della compagine sociale in corso d'anno, viene chiarito che sia le ritenute d'acconto che il reddito netto prodotto dalla società sono di esclusiva pertinenza dei soci che risultano tali alla data del 31 dicembre.

In merito si osserva che vi è differenza tra il disposto dell'art. 5 del Tuir e il **regime della trasparenza delle società di capitali**. Mentre l'art. 5, infatti, si limita a prevedere che i redditi delle società di persone sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, l'art. 115, comma 3, del Tuir e l'art. 7 del DM 23 aprile 2004 espressamente dispongono che il reddito prodotto dalla società di capitali trasparente è attribuito ai soci alla data di chiusura dell'esercizio della partecipata e in proporzione alla quota di partecipazione agli utili che ciascuno di essi possiede alla predetta data. Nel regime di trasparenza delle società di capitali il legislatore si è quindi premurato di precisare che l'imputazione del reddito avviene con riferimento alla situazione giuridica esistente alla data di chiusura del periodo d'imposta della società partecipata, mentre una previsione analoga non è stata dettata per le società di persone.

Il caso del **decesso di un socio** è stato affrontato nella già citata ris. 17 aprile 2008, n. 157/E, ove viene affermato che, in quanto il reddito va imputato ai soci che erano tali (secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria) alla data del 31 dicembre, nel caso di morte di un socio in corso d'esercizio, ai fini dell'imputazione dei redditi per trasparenza ai soci, occorrerà preliminarmente definire quali sono i soggetti che potevano definirsi tali alla chiusura del periodo d'imposta, verifica che non può prescindere dall'esame dei principi civilistici in materia. L'Agenzia delle Entrate, riprendendo le indicazioni fornite dalla giurisprudenza, concorda che in linea generale "l'erede del socio defunto diventa socio *non iure successionis*, ma ad opera di un accordo che è atto *inter vivos*: accordo che – come noto - non richiede forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti". In base a questo presupposto viene quindi affermato che, agli effetti della normativa fiscale che disciplina l'imputazione del reddito di partecipazione devono essere valutate le condizioni previste dalla norma civilistica affinché gli eredi possano assumere la qualità di soci ed il reddito di partecipazione dovrà essere imputato per intero e proporzionalmente ai soci che rivestono tale titolo al 31 dicembre.

La modifica delle quote di partecipazione agli utili

L'art. 5 comma 2 del Tuir precisa che l'**imputazione** debba essere effettuata **in base alle quote di partecipazione agli utili** che "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 all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali".

Da tale disposizione si desume che, a prescindere dalla qualifica di socio alla fine del periodo d'imposta, il reddito va comunque imputato ai soggetti che hanno il **diritto alla partecipazione agli utili** sulla base di quanto stabilito in una scrittura privata autenticata o altro atto pubblico avente data anteriore a quello di inizio del periodo d'imposta di riferimento. Questa precisazione non assume particolare rilievo pratico quando alla partecipazione al capitale sociale corrisponde una proporzionale partecipazione agli utili. I **patti sociali** potrebbe tuttavia prevedere una partecipazione agli utili differente dalla partecipazione al capitale oppure ancora la compagine sociale potrebbe essere composta anche da soci d'opera che non hanno apportato capitale o ancora le quote potrebbero essere gravate da usufrutto.

Nella Risposta ad interpello 23 aprile 2020, n. 116, Agenzia delle Entrate, è stato analizzato il caso della **cessione, in corso d'anno, di quote a favore del socio d'opera** che, dopo la cessione veniva ad assumere anche la **veste di socio di capitale**. Alla riorganizzazione del capitale era anche conseguita una diversa regola di ripartizione degli utili fra i soci che *post* cessione diventava proporzionale alla quota di partecipazione al capitale sociale. In base alla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate si può dedurre che l'assunzione della qualifica di socio di capitali e conseguente revisione delle quote di partecipazione agli utili non rilevano con riferimento al periodo d'imposta in cui avviene la variazione, ma solo a partire dall'esercizio successivo in quanto l'atto di modifica non ha data anteriore al 1° gennaio dell'anno d'imposta di riferimento.

In base a questa risposta, il **mutamento della qualifica del socio d'opera in socio di capitali** non assume quindi la valenza di modifica della compagine sociale che determinerebbe, secondo i principi esaminati in precedenza, la ripartizione del reddito fra i soci per trasparenza in base alla situazione al termine del periodo d'imposta. Secondo l'Agenzia delle Entrate "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". Poiché nel caso oggetto di interpello l'atto modificativo dei rapporti sociali ha comportato che, nell'ambito della medesima compagine sociale, sono variate le quote di partecipazione agli utili (e alle perdite), l'Agenzia ha correttamente concluso che tale variazione produce effetti, ai fini fiscali, solo dal periodo d'imposta successivo a quella nel corso del quale è stata pattuita."

L'art. 5, comma 2, Tuir, menziona, quali atti fiscalmente rilevanti nel caso in cui le quote di partecipazione ai risultati d'esercizio siano non proporzionali ai conferimenti, esclusivamente gli atti pubblici e le scritture private autenticate. In verità per la costituzione della società semplice e la successiva modifica dei patti sociali non è necessario ricorrere a tali tipologie di atti, essendo sufficiente una qualunque pattuizione scritta ovvero anche solo verbale (salvo poi, in quest'ultimo caso, l'onere della prova). Si ritiene che tale disposizione, che ha chiara **valenza antielusiva, vada interpretata nel senso che in caso di cambiamento delle quote di partecipazione ai risultati d'esercizio rilevi qualunque pattuizione avente data certa antecedente all'inizio del periodo d'imposta**. Si ritiene quindi che abbia rilievo, ad esempio, una pattuizione scritta registrata, sottoscritta dai soci senza autentica delle firme, assumendo in tal caso rilevanza la data di registrazione.

Publicato online il 15 dicembre 2023

L'autore
di questo articolo

ANDREA VASAPOLLI
Dottore Commercialista in
Milano e Torino, name partner
di Vasapolli & Associati,
esperto de "Il Sole 24 Ore".
È Full member della STEP,
Professionista Accreditato
dell'Associazione Il trust in
Italia, autore di numerosi
libri e articoli, componente
di commissioni di studio a
livello nazionale e di comitati
scientifici di enti e riviste.