

**Ceppellini Lugano: Si parla di Noi**

## Assegnazioni, doppio rebus per le società di persone

Primo Ceppellini Roberto Lugano

Alcuni aspetti dell'assegnazione agevolata determinano peculiari criticità nell'ambito delle società di persone. Le difficoltà degli operatori riguardano principalmente il calcolo del costo fiscalmente riconosciuto delle quote dei soci e il trattamento, ai fini tributari, del cosiddetto sottozero e cioè della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto della quota del socio e il valore normale fiscale del bene assegnato quando il primo è inferiore al secondo. Il costo fiscale dei soci Nel caso delle società di persone il costo fiscalmente riconosciuto delle quote di ciascun socio deve tenere in considerazione, come punto di partenza, la quota di capitale sociale e i versamenti in conto capitale effettuati. A questi vanno aggiunti i redditi (con segno più) e sottratte le perdite (con segno meno) imputati al socio e, infine, il risultato di questa somma algebrica deve essere diminuito delle quote di utili incassati dal socio nei limiti dell'importo a tale titolo attribuito. In pratica un mix di dati fiscali e civilistici che devono essere considerati da quando il socio detiene la partecipazione, quindi dalla costituzione della società nell'ipotesi di compagine sociale immutata. Questo conteggio diventa molto complicato per le società di persone in contabilità semplificata a causa della difficoltà nel recuperare tutti i dati: in particolare risulta molto difficile dare conto dei prelievi effettuati dai soci in quanto manca un bilancio e quindi uno stato patrimoniale annuale che consenta di evidenziare il corretto importo rilevante ai fini del conteggio. Pertanto la ricostruzione dei dati rappresenta un lavoro alcune volte davvero oneroso a cui sarà opportuno prestare la massima attenzione anche perché il costo fiscalmente riconosciuto deve essere documentato a cura del contribuente (in questo senso l'articolo 68 comma 6 del Tuir). Il problema del «sottozero» La circolare 26/E evidenzia che il sottozero, nell'ambito delle società di capitali, rappresenta, per i soci persone fisiche, un reddito di capitale. Il paragrafo 6.2 della circolare sembra prevedere l'ipotesi di tassazione del sottozero anche nel contesto delle società di persone. Non risulterebbe una novità in quanto



la stessa agenzia delle Entrate già nella circolare n. 40/E del 2002, al paragrafo 1.4.7, aveva precisato che le regole sul sottozero delle società di capitali valgono, in quanto compatibili, anche per le società di persone nelle ipotesi di recesso, liquidazione, esclusione e riduzione del capitale. Il problema è quindi un argomento, da tempo, oggetto di analisi e di discussione. La dottrina sul tema ha fornito diverse interpretazioni, ma ufficialmente l'agenzia delle Entrate non ha affrontato l'argomento in modo organico. Di seguito, in attesa di un auspicato intervento delle autorità fiscali, proviamo a sintetizzare possibili indicazioni, alla luce sia dell'articolo 20 bis del Tuir sia delle interpretazioni fornite dall'agenzia delle Entrate (si veda la risoluzione 64/E del 2008): 1 l'articolo 20 bis, che prevede la tassazione del sottozero quale reddito di partecipazione, si applica solo nell'ipotesi di recesso, esclusione, liquidazione e riduzione di capitale. Al di fuori di queste ipotesi non è previsto che vi siano situazioni di imposizione in capo al socio di società di persone per effetto dell'assegnazione dei beni societari. Pertanto nell'ipotesi di assegnazione agevolata a tutti i soci, senza che si verifichi alcuna delle fattispecie indicate in precedenza, non vi sarebbe l'applicabilità dell'articolo 20 bis del Tuir con la conseguenza che non vi dovrebbero essere effetti fiscali in capo ai soci. 1 l'articolo 20 bis si applica per tassare in capo al socio le plusvalenze che emergono sui maggiori valori dei beni della società ancora latenti (per esempio avviamento e plusvalenze sui beni strumentali) ed evitare che di queste maggiori imposte vengano incisi, nel caso di recesso, i soci che restano. Per questo l'imponibile tassato in capo al socio che recede non è un reddito di capitale ma è un reddito di partecipazione e cioè un imponibile pieno, il quale diviene deducibile in capo alla società: con questa tecnica i soci rimanenti evitano di essere tassati su importi già oggetto di tassazione in capo al socio che è uscito dalla compagine sociale a seguito di recesso o di esclusione. Nel caso dell'assegnazione agevolata il tema non si dovrebbe porre perché la società di persone assoggetta direttamente a tassazione la plusvalenza con l'imposta sostitutiva per cui se il sottozero del socio deriva da tale imponibile tassarlo un'altra volta genererebbe una doppia imposizione non giustificabile a livello di sistema. Inoltre l'assoggettamento a imposta sostitutiva evita che tale importo partecipi al calcolo dell'imponibile ordinario della società risolvendo così anche il problema degli eventuali soci restanti. Le possibili conclusioni Alla luce di quanto appena esposto sembrerebbe ragionevole concludere che difficilmente per effetto dell'assegnazione agevolata si genereranno situazioni di sottozero da assoggettare a tassazione in capo ai soci. I casi possibili potrebbero essere: 1 quello dei soci che sono già con valore fiscale della partecipazione sottozero perché, ad esempio, hanno prelevato più di quanto spettante a titolo di utile (il caso delle società di persone con patrimonio netto negativo per effetto dei prelievi dei soci è tutt'altro che infrequente) e in questa situazione sembrerebbe logico che vi debba essere una sistemazione a livello patrimoniale tra il socio e la società (è un rapporto di credito/debito) senza conseguenze reddituali; 1 oppure il caso dei soci che hanno acquistato le quote da un altro socio a sconto rispetto al patrimonio netto contabile e che quindi hanno fatto un buon affare. In questa ipotesi si potrebbe generare un sottozero ma la causa non sarebbe il maggior imponibile da assegnazione agevolata e comunque

l'eventuale importo da tassare sarebbe probabilmente, a livello di sistema, da ricondurre non tanto all'articolo 20 bis del Tuir ma alla categoria dei redditi diversi di natura finanziaria peraltro sempre che vi sia un atto di realizzo. Come si è visto la fattispecie è molto complicata ma altrettanto diffusa. Sono moltissime infatti le società di persone con immobili assegnabili, per cui un'indicazione da parte dell'agenzia delle Entrate sarebbe davvero necessaria e avrebbe anche il pregio di fare chiarezza su un tema delicato a regime, a prescindere dalla normativa straordinaria. © RIPRODUZIONE RISERVATA