Le problematiche civilistiche e fiscali legate allo scioglimento di una società di agenzia

L'abc sulla cessione delle quote

Dal Firr alle imposte dirette e indirette: i diversi trattamenti

DI FABIO BALESTRA

Accade sovente che per effetto di vicissitudini di vario tipo i soci di società di persone decidano di «dividersi» e cioè di porre fine al contratto siglato al momento della costituzione della società.

Le modalità per giungere a tale fine sono principalmente tre:

- la cessione della quota o recesso «atipico»;
- il recesso;
- lo scioglimento della società con liquidazione del patrimonio.

Tre le modalità per porre fine al contratto siglato al momento della costituzione della società: cessione della quota o recesso «atipico», il recesso, lo scioglimento della società con liquidazione del patrimonio

La forma più diffusa di uscita di un socio dalla società è senz'altro la cessione della quota, infatti il recesso tipico presuppone spesso una situazione di maggior conflitto fra i soci e, dunque, tempi più lunghi e problematiche più complesse che allontanano i soggetti da una soluzione del problema che nella maggior parte dei casi deve essere veloce se non immediata.

Inoltre, occorre sottolineare che in caso di recesso è la società che deve provvedere a liquidare il socio uscente mentre nel caso di cessione della quota fra soci le «casse» della società non vengono intaccate.

Esaminiamo dunque la situazione in cui si potrebbero trovare due soci di una società titolare di un contratto di agenzia.

Si ipotizza che la decisione del socio di cedere la quota risulti attuabile perché il socio rimanente desidera continuare l'attività (dunque si avvale della diffusa clausola statutaria che gli assicura il diritto di prelazione sull'acquisto della quota) e, inoltre, poiché ha disponibilità finanziarie per acquistare la quota e garanzie sufficienti a sostenere gli eventuali finanziamenti contratti in precedenza con il sostegno dell'altro socio. Quest'ultimo aspetto è di importanza vitale per l'azienda, poiché nel caso in cui le garanzie del socio uscente fossero ritenute fondamentali si creerebbe una situazione di stallo assoluto nella società. Infatti, se da una parte il socio trova un accordo sul prezzo di cessione delle quote, dall'altra parte non può essere liberato dalle garanzie a suo tempo prestate.

Per quanto concerne, invece, il punto di vista meramente tributario per effetto della cessione di quota, il socio cedente deve dichiarare un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1 lett. c), Tuir per la differenza fra valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione e il corrispettivo pattuito per la cessione. Nelle società di persone, ai sensi dell'art. 68, comma 6 Tuir, il costo fiscale della partecipazione è dato dal valore del conferimento di capitale (e dei successivi versamenti a fondo perduto o in conto capitale) maggiorato/diminuito degli utili/perdite imputate al socio quindi scomputato degli utili effettivamente distribuiti. L'attuale regime di tassazione delle cessioni di partecipazioni qualificate comporta una esenzione sulla plusvalenza per il 50,28%, mentre il residuo 49,72% dovrà essere dichiarato dal cedente nel modello Unico.

Il socio persona fisica è sottoposto al principio di cassa e dunque è tenuto a dichiarare il reddito diverso nel periodo d'imposta di percezione del corrispettivo. Si evidenzia che in tali casi va valutata l'opportunità di versare il prezzo in due distinte tranche relative a due periodi d'imposta differenti e consecutivi. Questo può essere vantaggioso per il socio cedente al fine di ripartire il peso fiscale dell'operazione (infatti con le opportune garanzie di pagamento e soprattutto se si è prossimi alla chiusura del periodo di imposta, la scelta in certi casi è molto interessante).

Sennonché occorre sottolineare che, in base a quanto disposto dall'art. 5, comma 2, Tuir, in caso di cessione della quota sociale in corso d'anno, la compagine sociale al 31 dicembre risulterà composta da un unico socio il quale sarà tenuto a dichiarare tutto il reddito prodotto dalla società in tale periodo d'imposta compilando il quadro RH del modello Unico persone fisiche.

Il socio uscente dunque non deve dichiarare alcun reddito poiché è il solo socio presente nella compagine sociale alla data di chiusura dell'esercizio che è tenuto a dichiarare il reddito derivante dalla società indipendentemente dalla percezione del medesimo.

Dunque al fine di evitare sgradite «sorprese» in occasione della redazione della dichiarazione del socio rimanente è buona norma considerare il maggiore peso fiscale che graverà sul socio superstite per effetto dell'uscita dell'altro socio e maggiorare il prezzo di cessione della quota di questo valore.

Naturalmente nel caso in cui la compagine sociale originaria sia composta da due soci il venir meno di uno di essi crea la necessità di sciogliere la società laddove nei sei mesi successivi non si ricostituisca la pluralità dei soci. A tal proposito si segnala che alcune camere di commercio consentono di sciogliere le società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci senza intervento del notaio, ma con semplice comunicazione di scioglimento su apposita modulistica camerale.

Come chiarito dalla cm n. 54/02, la redazione di quello che viene definito «atto di assegnazione» di tutte le attività e passività da società a nuova impresa individuale (o anche trasformazione «impropria») non comporta l'emersione di alcuna plusvalenza a condizione che rimangano inalterati i valori dei beni esistenti in capo alla società.

Dal punto di vista dichiarativo nell'ipotesi di scioglimento di società di persone senza fase di liquidazione gli adempimenti sono notevolmente semplificati: la società di persone presenta l'ultima dichiarazione e versa l'Irap nei termini ordinari, mentre il socio rimanente presenterà il modello RH per tutto il reddito proveniente per trasparenza dalla società.

Più complessa è la gestione della dichiarazione Iva.

Per parte sua il socio rimasto, acquisita la nuova posizione Iva, provvederà a regolare le posizioni ancora aperte.

Per quanto concerne la dichiarazione Iva si evidenzia che l'operazione in esame rappresenta una trasformazione sostanziale soggettiva con estinzione del soggetto dante causa prima del termine del periodo d'imposta con l'obbligo per il soggetto risultante dall'operazione di redigere la dichiarazione Iva in forma autonoma compilando i due moduli o «intercalari».

Per quanto concerne l'indennità di cessazione di rapporto (Firr), che viene accantonata presso l'Enasarco dalla ditta mandante, occorre ricordare che questa spetta, sia nel caso in cui si applichino gli Aec che il 1751 c.c., al momento della cessazione del rapporto di agenzia.

Il caso di specie è particolare poiché si ritiene che il rapporto di agenzia (come gli altri contratti in essere) non cessi a seguito dello scioglimento della società di persone, ma per la successione nei rapporti e nei contratti che deriva dall'operazione in oggetto continui in capo alla «nuova» ditta individuale (ciò fa sì che il Firr non venga erogato al momento dello scioglimento, salvo accordo contrario).

A decorrere dall'1/1/2004 come chiarito dalla rm n. 105/05 la tassazione del Firr avviene in capo ai soci al momento della percezione e l'indennità non è più inclusa nel reddito di impresa della società.

Ne consegue che la società di persone deve effettuare una variazione in diminuzione per la quota di indennità maturata e iscritta a Ce secondo competenza.

Successivamente nell'esercizio in cui l'indennità viene effettivamente percepita la società non deve tassare alcunché, ma deve comunicare l'incasso ai propri soci.

Si segnala che alcune Cciaa consentono di sciogliere le società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci senza intervento del notaio ma con semplice comunicazione di scioglimento su apposita modulistica camerale

I soci dichiarano per cassa e pro-quota l'indennità optando per la modalità di tassazione ordinaria se lo ritengono conveniente o mantenendo il regime naturale di tassazione separata.

Contestualmente all'erogazione dell'indennità viene applicata ritenuta d'acconto pari al 20% essendo l'indennità per la cessazione di rapporti di agenzia qualificata come reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. e), Tuir.

A titolo di completezza si rammenta che il Firr ha natura previdenziale e non corrispettiva dunque è fuori campo Iva art. 2 comma 3, dpr n. 633/72, inoltre risulta imponibile ai fini Irap come chiarito della cm n. 50/02.

L'esigenza diffusa di eliminare celermente il soggetto societario per «sostituirlo», a seguito di una cessione di quote, con una impresa individuale deve dunque tenere in considerazione diversi aspetti fra i quali, come visto sopra, spiccano gli effetti di una tassazione gravante in toto sul socio rimanente e sulla posticipazione dell'erogazione del Firr al momento della cessazione del contratto di agenzia che non si verifica per effetto della semplice uscita del socio dalla compagine sociale.

Per quanto concerne poi gli effetti fiscali, ai fini delle imposte dirette, viene garantita la neutralità fiscale dell'operazione dal momento che è chiaro che non ci si trova di fronte a un'operazione assimilabile a una cessione di azienda per quanto si verifichi «un rapporto di successione fra soggetti distinti» (Cass. n. 1593/02) e per questo non si possa fare a meno di sciogliere la società di persone.

Per quanto concerne invece le imposte indirette la rm n. 47/06 afferma che l'operazione è esclusa dalla sfera dell'Iva e sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Chiaramente se fosse presente un immobile occorrerebbe effettuare altre considerazioni in merito al notevole peso delle imposte ipotecarie e catastali e valutare con attenzione l'opportunità di effettuare una trasformazione in società di capitali unipersonale al fine di evitare l'applicazione delle suddette imposte in misura proporzionale.

COMMERCIALISTA TELEMATICO .com

CISAL

Pagina a cura della Federagenti Cisal
FEDERAZIONE NAZIONALE AGENTI, INTERMEDIARI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO
Sede nazionale:
Via Baldovinetti 83, 00142 Roma.
Tel. 06.51530121 - Fax 06.51530536
E-mail info@federagenti.org
Conteggi on line indennità di fine rapporto e contributi Enasarco: www.federagenti.org