

Risposta n. 28

OGGETTO: Articolo 182, comma 2, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Determinazione del reddito di una snc in liquidazione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ALFA S.N.C. rappresenta di essere stata formalmente messa in liquidazione con provvedimento del giudice del ... 2016 (allegato all'istanza), ma che era da considerarsi in liquidazione già dall'anno 2010.

Precisa, inoltre, che i tre soci della stessa, TIZIO, CAIO e SEMPRONIO , sono deceduti, rispettivamente nel 2013, nel 2016 e nel 2019, e che, in seguito a tali eventi, nessuno degli eredi dei primi due soci è subentrato in qualità di socio, mentre al socio SEMPRONIO sono subentrate le figlie MEVIA e MEVIA 2.

La liquidazione della società si è protratta per oltre tre esercizi, motivo per cui, a parere dell'istante, i periodi intermedi ai fini reddituali sono da considerarsi, ai sensi dell'articolo 182, comma 2, del TUIR, definitivi.

La società istante precisa che, relativamente ai periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018 ha dovuto dichiarare un reddito presunto ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, essendo risultata non operativa, reddito attribuito esclusivamente ai soci

che risultavano formalmente tali al termine di ogni esercizio.

Nell'esercizio 2020, anno in cui si è conclusa la liquidazione, la società ha alienato i beni immobili, operazione che ha generato una plusvalenza che ha contribuito alla formazione di un reddito da assoggettare ad imposizione pari a circa euro 404.000.

L'istante evidenzia che al termine della liquidazione, essa è partecipata formalmente da due soli soci, MEVIA e MEVIA 2.

Tuttavia, posto che la società è in liquidazione dal 2010, quando tutti i soci erano in vita, gli eredi dei soci deceduti hanno partecipato alla liquidazione nella stessa misura dei soci superstiti e sono stati a loro attribuiti i medesimi diritti con riguardo alla quota dell'avanzo di liquidazione.

La società allega un piano di riparto ove risulta la suddivisione dell'avanzo di liquidazione in tre parti uguali, ciascuna destinata al gruppo di eredi facenti capo, rispettivamente, ai tre soci deceduti.

Ciò posto, la società istante chiede chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione dell'articolo 5 del TUIR con riferimento alle modalità di imputazione del reddito relativo al periodo d'imposta 2020, in cui si è concluso il procedimento di liquidazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il reddito relativo al periodo d'imposta 2020, anno in cui si è conclusa la liquidazione, debba essere attribuito, al netto della quota di liquidazione assegnata agli eredi, ai soci risultanti tali alla data di chiusura della liquidazione, indicando, pertanto, nella compilazione del quadro RO della dichiarazione dei redditi, i dati anagrafici e le quote di partecipazione dei soli due soggetti che rivestono formalmente la qualifica di soci, ovvero MEVIA e MEVIA 2.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La determinazione del reddito prodotto da una società in nome collettivo nel periodo di liquidazione è disciplinata dall'articolo 182, comma 2, del TUIR.

Tale disposizione prevede che *"per le società in nome collettivo (...) il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale che deve essere redatto anche nei casi di cui all'articolo 66. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun esercizio successivo intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, ovvero a norma dell'articolo 66 se ne ricorrono i presupposti, salvo conguaglio in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza. Se la liquidazione si chiude in perdita, si applicano le disposizioni dell'articolo 8"*.

Sulla base della citata disposizione, ai fini che qui rilevano, se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio e fino a tre esercizi, l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un unico periodo d'imposta ed il reddito d'impresa relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun esercizio successivo intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, come nel caso in questione, il reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in via definitiva.

Detto reddito deve essere imputato a ciascun socio, ai sensi dell'articolo 5 del

TUIR, *"indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*.

Ciò posto, si ricorda che, come chiarito nella risoluzione n. 157/E del 17 aprile 2008, nell'ipotesi in cui muti la compagine sociale delle società di persone, il reddito prodotto deve essere riferito esclusivamente ai soci che rivestono tale qualifica alla chiusura del periodo d'imposta.

In particolare, è stato precisato che nell'ipotesi di decesso del socio, l'accettazione dell'eredità comporta solo il diritto alla liquidazione della proporzionale quota del capitale sociale spettante agli eredi; questi ultimi, in mancanza di un consenso espresso, non entrano nel rapporto sociale ma acquisiscono la posizione di creditori aventi un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota del socio defunto alla data del decesso.

Pertanto, l'acquisizione della qualità di socio da parte dell'erede non opera *iure successionis*, ma in virtù di un atto *inter vivos* che non richiede necessariamente la forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti

Relativamente al caso di specie, a seguito del decesso dei tre soci TIZIO, CAIO e SEMPRONIO , rispettivamente, nel 2013, nel 2016 e nel 2019, come dichiarato dall'istante, *"nessuno degli eredi dei primi due è subentrato in qualità di socio, mentre al socio SEMPRONIO sono subentrate le figlie MEVIA e MEVIA 2"*.

In tale contesto, la dichiarata acquisizione della qualità di socio da parte delle due figlie di SEMPRONIO , risultante altresì dai dati rilevabili presso la competente Camera di commercio, porta ad individuare in MEVIA e MEVIA 2 gli unici soggetti cui imputare per trasparenza, a partire dal periodo d'imposta del decesso del *de cuius* e nel successivo periodo di durata della liquidazione, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, il reddito d'impresa prodotto dalla società istante.

Inoltre, si rileva che analoga natura di reddito d'impresa avrà il reddito conseguito dai suddetti soci (MEVIA e MEVIA 2) e dagli altri eredi, all'esito della procedura di liquidazione, da assoggettare a tassazione secondo le regole di cui

all'articolo 20-*bis* del TUIR. Tale ultima disposizione stabilisce che *"Ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47 comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata"*.

Al riguardo, tale previsione qualifica quali redditi di partecipazione e, pertanto, redditi d'impresa, i redditi compresi nelle *"somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci"* delle società di persone o ai loro eredi in caso di liquidazione, rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali di cui all'articolo 47, comma 7, del TUIR, disposizione che definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio.

La determinazione di detti redditi avverrà, ai sensi della normativa richiamata, in base alla differenza positiva tra le somme o il valore normale dei beni riconosciuti ai soci ed a ciascun erede ed il costo fiscalmente riconosciuto della rispettiva quota di partecipazione. La tassazione avrà riguardo a redditi compresi nelle somme liquidate che non hanno già formato oggetto di tassazione mediante imputazione ai soci.

Dal lato della società, l'attribuzione ai soci e agli altri eredi dei redditi derivanti dalla liquidazione non determina l'emersione di alcun componente negativo qualificabile come "differenza da recesso", trattandosi di un'ordinaria procedura liquidatoria.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, ed esula da valutazioni di carattere civilistico in ordine alle modalità di subentro dei soci nella società istante, nonché alle illustrate modalità di riparto dell'avanzo di liquidazione.

Resta, altresì, impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se la fattispecie descritta in istanza ed eventuali altri atti,

fatti e/o negozi giuridici ad essa collegati possano condurre ad identificare un disegno abusivo censurabile ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)