

Risposta n. 156

OGGETTO: Articolo 83 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Imputazione temporale del componente reddituale negativo da cd.
"differenza da recesso".

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

QUESITO

La società istante, che presenta interpello ordinario a mezzo del procuratore incaricato, in merito al trattamento fiscale della "differenza da recesso", in particolare con riferimento all'imputazione temporale del componente reddituale negativo emergente.

Al riguardo, fa presente che il signor Tizio, legale rappresentante della società, è erede, insieme alla madre Caia e ai fratelli Sempronio e Mevio, del padre Filano, deceduto il Quest'ultimo nel ... aveva fondato un'impresa operante nel settore della produzione di ..., operante al momento della sua morte Alfa s.n.c. di Filano & C..

Alla data del decesso, il capitale sociale era ripartito tra il medesimo Filano (... per cento) e la coniuge Caia (... per cento). Successivamente, i due figli che già lavoravano in azienda, Sempronio e Tizio, hanno acquisito dalla madre delle piccole quote (nominali euro ... a testa), ricostituendo la pluralità dei soci e assumendo la qualifica di amministratori della società, che ha modificato la ragione sociale in Alfa

s.n.c. di Caia & figli.

Come precisato nella dichiarazione di successione del ..., Sempronia e Tizio si sono impegnati, con apposite autocertificazioni, a *«proseguire l'esercizio dell'attività di impresa o di detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento»*. Il fratello Mevio, invece, ha chiesto la liquidazione della quota a lui riferibile (... per cento).

Ciò premesso, l'istante rappresenta che sulla quantificazione del valore della suddetta quota è però insorta una disputa tra i coeredi, sfociata in un contenzioso avanti al Tribunale di

In attesa della sentenza di primo grado (che l'interpellante presume verrà emessa non prima ...), il ... il CTU nominato dal Tribunale ha prodotto la versione finale della sua relazione, quantificando in euro ... il valore della quota del *de cuius* al momento del decesso (e quindi in euro ... spettanti all'erede Mevio).

Con la documentazione integrativa acquisita con prot. n. ..., l'istante ha evidenziato che:

- *« La richiesta di liquidazione della quota è conseguenza delle insanabili diversità di vedute emerse tra gli interessati circa il futuro assetto organizzativo della società e si è manifestata con la proposizione della causa civile davanti al Tribunale di ... da parte del suddetto Mevio;*

- *Essendo quanto sopra non ancora oggetto di una sentenza, ma frutto di una stima del CTU, sarà registrato non come debito, ma in un apposito fondo oneri futuri, rendendosi applicabile quanto previsto dal principio contabile OIC n. 31;*

- *lo scorso ... la società ha provveduto a offrire all'erede Mevio a titolo di liquidazione della quota ereditaria il pagamento della somma di Euro ..., fatti comunque salvi gli esisti provvisori o definitivi della causa pendente. Il pagamento è poi concretamente avvenuto il successivo ...».*

Inoltre, dalla medesima documentazione emerge che, con atto di citazione

notificato il ..., il sig. Mevio conveniva in giudizio, tra gli altri, Alfa di Caia & Figli S.n.c., al fine di «*accertare e dichiarare - tra l'altro - il proprio diritto, quale erede legittimo del padre Filano, alla liquidazione della quota sociale posseduta del de cuius nelle società Alfa ... e Beta ...*». Si costituivano in giudizio i cinque soggetti convenuti (le due società suddette e i tre soci persone fisiche diversi dall'attore) contestando le pretese attoree.

Ciò premesso, l'istante pone la questione interpretativa riguardante il trattamento fiscale della "differenza da recesso" in capo alla società, in particolare con riferimento all'imputazione temporale del componente reddituale negativo emergente. È fatto inoltre presente in istanza che i soci hanno l'intenzione di trasformare Alfa in società di capitali, ritenendo che ciò non precluderà la deducibilità della differenza da recesso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, dopo aver citato il disposto dell'articolo 109, comma 1, del TUIR, l'OIC 19, paragrafo 39 e l'articolo 83 del TUIR, conclude che per il trattamento tributario della "differenza da recesso":

- la competenza temporale ai fini della deduzione dal reddito di impresa della società vada individuata nell'anno di conclusione del contenzioso in primo grado (presumibilmente ...), cioè nel momento in cui il componente reddituale acquisirà carattere di certezza e determinatezza (anche alla luce del principio di derivazione rafforzata);
- la deducibilità del componente negativo sia interamente rinviata all'anno di conclusione del contenzioso di I° grado, conformemente all'interpretazione data dal Ministero delle Finanze nella risoluzione 27/4/1991, n. 9/174;
- sotto il profilo contabile, quanto liquidato all'erede debba intendersi prelevato dalle voci di patrimonio netto dello stato patrimoniale, senza interessare il conto economico;

- l'eventuale futura trasformazione evolutiva della società non pregiudichi il trattamento fiscale dell'"indennizzo" riconosciuto al soggetto "uscente" (erede del *de cuius*).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione del valore contabile e fiscale delle operazioni indicate in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Inoltre, si rappresenta che il presente parere non ha ad oggetto la quantificazione dell'imposizione fiscale in capo all'erede ai sensi di quanto disposto dall'art. 20-*bis* del TUIR.

L'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell'articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche *«per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili»*.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell'articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, *«si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38»*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del

codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, i criteri di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS adopter.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1, concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò premesso, si rammenta che il Principio Contabile OIC 19 al paragrafo 39 precisa che *«I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali»*.

Con esclusivo riferimento ai componenti negativi, inoltre, al paragrafo 12, in materia di "Fondi rischi per cause in corso", il principio contabile OIC 31 chiarisce che *«Nella vita operativa di una società possono sorgere situazioni in cui la società si trova coinvolta in qualità di soggetto passivo, in controversie giudiziarie e/o in situazioni di contenzioso. In tali situazioni, ove un esito sfavorevole del contenzioso sia ritenuto probabile, è ragionevole prevedere che si debbano sostenere costi ed oneri per risarcimenti giudiziali o transattivi delle liti in corso»*.

Secondo quanto previsto al paragrafo 60 dell'OIC 29, inoltre, devono essere recepiti nei valori di bilancio i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio di cui alla lettera *a* del paragrafo 59 (*« ... quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza»*).

Con riferimento alle ipotesi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio nelle società di persone, l'articolo 2289 del codice civile stabilisce che il socio che recede dal rapporto societario ha diritto *«ad una somma di*

denaro che rappresenti il valore della quota» determinato in base ad una situazione patrimoniale redatta al giorno in cui si è verificato lo scioglimento del rapporto sociale.

In considerazione di ciò, deve ritenersi che l'obbligazione di cui si tratta sorge in capo alla società nell'esercizio in cui il socio recede dalla società, poiché è in tale momento che deve essere rilevato il debito sorto dei confronti della controparte socio.

Nel caso di specie, come rappresentato dall'istante, tale momento coincide con la proposizione della causa civile davanti al Tribunale di ... da parte del suddetto Mevio che, sulla base quanto rappresentato dall'interpellante riguarda *«il valore della quota di spettanza del Sig. Filano, alla data del di lui decesso (...), comprensiva degli utili e delle perdite delle operazioni in corso a tale data»*. L'esito della controversia inciderà sugli esercizi futuri nella misura in cui potrebbe ridefinire il *quantum* dovuto, determinando la rilevazioni di eventuali sopravvenienze attive.

Ciò detto, si rammenta che resta fermo quanto chiarito con la risoluzione del 25 febbraio 2008, n. 64/E per cui:

- *«l'importo corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti*

§ la prima (afferre alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;

§ la seconda relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta "differenza da recesso";

- *l'importo liquidato al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione (costituito ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve*

di utili tassati per trasparenza, e che, in linea di principio, coincide con la differenza da recesso) costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti, si ritiene che la "differenza da recesso" - come sopra definita- sia deducibile in capo alla società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota».

Alla luce di ciò, in applicazione del summenzionato principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR, le predette imputazioni temporali della differenza da recesso - determinata come sopra precisato - assumono rilievo ai fini della determinazione dell'IRES, nella misura in cui riflettono la corretta imputazione di bilancio. Di conseguenza devono considerarsi assorbiti gli ulteriori quesiti posti dall'interpellante.

Da ultimo, si precisa che, non risulta conferente al caso di specie il rinvio alla risoluzione 27/4/1991, n. 9/174, poiché - al di là di ogni considerazione circa gli intervenuti mutamenti della normativa vigente - il documento di prassi menzionato riguardava una causa di risarcimento danni nella quale erano riscontrabili con certezza sia l'*an* che il *quantum* del debito dell'istante, poiché era intervenuta sentenza esecutiva in merito.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)