

Risposta n. 306

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Articolo 5 del TUIR - Imputazione dei redditi prodotti in forma associata in caso di mutamento della compagine sociale

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere stata socia accomandante - con una percentuale di partecipazione pari al 50 per cento - della società ALFA Sas e di avere comunicato, in data 18 luglio 2019 con una missiva inviata a mezzo A/R, ad ALFA Sas ed al socio accomandatario il recesso da detta società.

A seguito dell'inottemperanza alle formalità relative all'iscrizione (da parte dell'amministratore) della notizia del recesso nel registro delle imprese, è stato attivato il procedimento d'iscrizione d'ufficio *ex* articolo 2190 c.c. finalizzato all'iscrizione di tale notizia nel predetto registro.

Il tribunale, con decreto dell'11 dicembre 2019 (divenuto definitivo in data 13 febbraio 2020), emesso a definizione del giudizio camerale, ha ordinato l'iscrizione nel registro delle imprese del recesso dell'*Istante* e disposto la pubblicazione del provvedimento sul sito web della Camera di Commercio.

Nel corso del 2019 ALFA Sas, ha conseguito un utile, che la società ritiene di imputare al termine del periodo di imposta per il 50 per cento all'*Istante* posto che considera quale data effettiva del recesso il 13 febbraio 2020, in luogo di quella dell'avvenuta comunicazione del 18 luglio 2019, o, in subordine, del decreto di definizione del giudizio camerale dell'11 dicembre 2019.

Ciò posto, l'*Istante* chiede chiarimenti in ordine al termine di efficacia del recesso e se sia tenuta alla presentazione della dichiarazione dei redditi 2020 per l'anno 2019 ed alla relativa indicazione del reddito di partecipazione del quadro RH.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che nessun reddito possa essergli imputato nel periodo di imposta 2019, atteso che considera quale data di efficacia del recesso quella della comunicazione avvenuta a mezzo A/R con nota del 18 luglio 2019, ed in subordine, quella di emissione del decreto del Tribunale dell'11 dicembre 2019.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 Testo Unico delle Imposte sui redditi prevede che *«I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili»*.

Il successivo comma 2 prevede che *«Le quote di partecipazione agli utili 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 privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta»*.

Come precisato con risoluzione 17 aprile 2008, n. 157/E, nell'ipotesi in cui muta la compagine sociale di una società di persone, il reddito prodotto deve essere riferito esclusivamente ai soci che rivestono tale qualifica alla chiusura del periodo di imposta.

Il mutamento della compagine sociale nel caso di specie è derivato dall'esercizio del diritto di recesso da parte dell'Istante dalla ALFA Sas.

Ai fini della corretta imputazione del reddito prodotto in forma associata da ALFA Sas occorre individuare la data di efficacia del recesso ovvero se questa decorra dalla data di avvenuta comunicazione agli altri soci ed alla società (18 luglio 2019) o dalla data del decreto emesso dal Tribunale di definizione del giudizio camerale finalizzato all'iscrizione di tale evento nel registro delle imprese (11 dicembre 2019), o ancora dalla data in cui tale provvedimento è divenuto definitivo (13 febbraio 2020).

In materia societaria il recesso del socio si configura quale facoltà attribuita al singolo partecipante di sciogliersi unilateralmente dal vincolo che lo unisce agli altri soci. Esso costituisce pertanto negozio giuridico unilaterale recettizio a forma libera, esercitabile "*nei casi previsti nel contratto sociale ovvero quando sussiste una giusta causa*" (art. 2285 comma 2 c.c.), o ancora esercitabile quando la società "*è contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci*" (con l'obbligo in quest'ultimo caso di comunicare agli altri soci tale manifestazione di volontà "*con un preavviso di almeno tre mesi*" (Cfr articolo 2285 commi 1 e 3 c.c.).

La natura di atto giuridico unilaterale recettizio implica che esso si perfeziona ed esplica effetto (generalmente e salvo diverse previsioni statutarie) nei confronti della società e dei soci, dal momento in cui perviene a loro conoscenza.

Relativamente all'ambito di efficacia di tale manifestazione di volontà unilaterale nei confronti dei terzi - fra i quali è annoverabile l'erario - si osserva che il recesso dell'Istante integra una modificazione dell'atto costitutivo soggetta - ai sensi del combinato disposto degli artt. 2295 e 2300 c.c. - ad iscrizione nel registro delle imprese.

In base a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 2300 c.c. «*Gli amministratori*

devono richiedere nel termine di trenta giorni all'ufficio del registro delle imprese l'iscrizione delle modificazioni dell'atto costitutivo [c.c. 2252] e degli altri fatti relativi alla società, dei quali è obbligatoria l'iscrizione [c.c. 2188, 2626; disp. att. c.c. 99, 100, 101, 101-bis]».

La citata norma civilistica pone a carico degli amministratori l'obbligo di dare pubblicità alle modificazioni statutarie e agli altri fatti relativi alla vita sociale di cui è obbligatoria l'iscrizione; l'adempimento pubblicitario deve essere eseguito entro trenta giorni dal momento in cui la comunicazione di recesso è divenuta efficace.

Il successivo comma 3 dell'articolo 2300 c.c. statuisce che *«Le modificazioni dell'atto costitutivo, finché non sono iscritte, non sono opponibili ai terzi, a meno che si provi che questi ne erano a conoscenza».*

Ai sensi dell'articolo 2190 c.c. *«Se un'iscrizione obbligatoria non è stata richiesta, l'ufficio del registro invita mediante raccomandata l'imprenditore a richiederla entro un congruo termine. Decorso inutilmente il termine assegnato, il giudice del registro può ordinarla con decreto».*

Il richiamato articolo 2300 c.c. costituisce una declinazione del principio della c.d. pubblicità legale operante nelle società di persone al fine di rendere conoscibili e quindi opponibili ai terzi le vicende particolari che interessano la società (incluse quelle relative alla responsabilità per le obbligazioni sociali), e che rinvia la sua disciplina generale nell'articolo 2193 c.c., secondo cui *«I fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione, se non sono stati iscritti, non possono essere opposti ai terzi da chi è obbligato a richiederne l'iscrizione a meno che questi provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza».*

La disposizione prescrive in tal senso una forma di pubblicità necessaria per l'opponibilità ai terzi, tra i quali è inclusa l'amministrazione finanziaria, dei fatti modificativi del contratto sociale, in difetto della quale l'evento non è ai terzi opponibile (salva la dimostrazione che questi ne abbiano avuto conoscenza *aliunde*).

Alla luce delle citate disposizioni civilistiche il socio che recede da una Sas

risponde, nei confronti dei terzi (ivi compresi l'Amministrazione finanziaria) delle obbligazioni sociali - incluse quelle che trovano la loro fonte nella legge - sorte fino al momento in cui il recesso è iscritto nel registro delle imprese (o fino al momento - anteriore - in cui il terzo ne sia venuto a conoscenza).

Nel medesimo senso depone l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in plurime pronunce, tra le quali si segnala la sentenza 3946 del 18.02.2011 secondo cui *«Il regime di cui agli artt. 2290 e 2300 c.c., in forza del quale il socio di una società in nome collettivo, che cede la propria quota risponde, nei confronti dei terzi, delle obbligazioni sociali sorte fino al momento in cui la cessione sia stata iscritta nel registro delle imprese o fino al momento (anteriore) in cui il terzo sia venuto a conoscenza della medesima, è di generale applicazione, non riscontrandosi alcuna disposizione di legge che ne circoscriva la portata al campo delle obbligazioni di origine negoziale con esclusione di quelle che trovano la loro fonte nella legge, Ne consegue che deve ritenersi inopponibile la scrittura privata di cessione della quota sociale da parte di un socio, posto che la responsabilità solidale dei soci per debiti derivanti dall'attività sociale prescinde dai rapporti interni dei soci stessi, e lo scioglimento del rapporto sociale, valido tra le parti, è inefficace nei confronti di terzi* » (Cfr. *ex multis* Cass. civ., sez. V, sent. 01.02.2006, n. 2215; Cass. 12.04.2010 n. 8649; Cass. civ., sez. V, sent. 06.10.2011 n. 20447; Cass. civ., sez. V, sent. del 13.03.2013, n. 6230; Cass. civ., sez. I, sent. 30.11.2013, n. 24490;).

Il delineato quadro normativo è stato oggetto sul piano amministrativo di indicazioni fornite dal Ministero dello Sviluppo Economico (di seguito, MISE) nella direttiva del 27 aprile 2015 emanata in materia (tra gli altri) di decesso, recesso ed esclusione del socio di società di persone al fine di *«garantire condizioni di uniformità informativa su tutto il territorio nazionale»* ed *«uniformare il comportamento degli uffici del registro delle imprese»* sulla materie afferenti il decesso, recesso ed esclusione del socio di società di persone di cui agli artt. 2284-2290 del codice civile.

Con riferimento all'ipotesi del recesso, il MISE ha precisato quanto segue:

«2.1. Il recesso del socio di società di persone di cui all'art. 2285 del codice civile costituisce un fatto modificativo dell'atto costitutivo; deve, pertanto, per il combinato disposto degli artt. 2295 e 2300 del codice civile, essere oggetto di iscrizione nel registro delle imprese.

2.2. Il mezzo idoneo per portare a conoscenza dei terzi, ai sensi dell'art. 2290, comma 2, del codice civile, lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio di società di persone, ivi inclusa la società semplice, è, alla luce dell'evoluzione della normativa in materia di pubblicità d'impresa, l'iscrizione della notizia nel registro delle imprese.

2.3. La notizia del recesso va iscritta a cura di uno degli amministratori. Non è legittimato allo svolgimento dell'adempimento pubblicitario il socio receduto.

2.4. Ai sensi dell'art. 2300 del codice civile l'adempimento pubblicitario va eseguito entro trenta giorni dal momento in cui la comunicazione di recesso è divenuta efficace (pertanto, decorsi tre mesi dall'ultima 'notifica' nel caso di recesso ai sensi dell'art. 2285 comma 1, del codice civile; decorsi trenta giorni dall'ultima 'notifica' nel caso di recesso ai sensi dell'art. 2285, comma 2, del codice civile.

(...)

2.6. Nell'ipotesi in cui gli amministratori omettano di eseguire l'adempimento pubblicitario nel caso previsto dall'art. 2285 comma 1, del codice civile (cosiddetto recesso ad nutum) il socio receduto può promuovere, mediante presentazione di un esposto all'ufficio del registro delle imprese, l'attivazione della procedura di iscrizione d'ufficio della notizia ai sensi dell'art. 2190 del codice civile

2.8. Nell'ipotesi di recesso 'nei casi previsti nel contratto sociale' (art. 2285 comma 2, del codice civile), se gli amministratori non danno seguito alla comunicazione di recesso del socio, appare possibile l'attivazione, da parte di quest'ultimo, della procedura d'iscrizione d'ufficio di cui all'articolo 2190 del codice civile solo laddove l'evento dedotto non implichi valutazioni di merito da parte dell'ufficio del registro delle imprese (...).

2.9. A seguito della presentazione dell'istanza per l'iscrizione del recesso, ovvero all'esito della procedura d'ufficio di cui all'art. 2190 del codice civile, ovvero, ancora, all'esito di una decisione del tribunale in tal senso, l'ufficio del registro delle imprese provvede ad iscrivere la notizia del recesso sulla posizione del socio. La notizia così iscritta ha l'efficacia pubblicitaria di cui all'articolo 2193 del codice civile».

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, la mancata attuazione delle formalità sopra richiamate relative all'iscrizione del recesso presso il registro delle imprese da parte degli amministratori, ha comportato l'attivazione del procedimento di iscrizione d'ufficio *ex* articolo 2190 c.c. ad opera del Conservatore degli atti per i quali non è stata richiesta l'iscrizione obbligatoria, segnatamente il recesso.

Nel provvedimento emesso dal giudice allegato all'istanza di interpello e divenuto definitivo il 13 febbraio 2020 si legge che *"Il giudice del registro delle imprese (...) considerato che il Conservatore del registro delle imprese ha chiesto l'iscrizione d'ufficio ex articolo 2190 c.c. del recesso della signora... dalla carica di socio della ALFA SAS a seguito del decorso del termine (...) -.rilevato che la comunicazione del recesso è stata trasmessa all'ente il 18 luglio 2019; che sono trascorsi trenta giorni dalla data da ultimo citata senza che gli amministratori della società abbiano ottemperato all'incombente pubblicitario (...) visto l'art. 2190 c.c. a definizione del giudizio camerale (...) ordina l'iscrizione nel Registro delle imprese dell'atto di recesso indicato in motivazione".*

Considerato che l'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della notizia del recesso sulla posizione dell'Istante è avvenuta nel 2020 (a definizione del giudizio camerale instaurato dall'istante), è da tale periodo d'imposta che la stessa esplica efficacia pubblicitaria ed è opponibile ai terzi (*ex* articolo 2193 del codice civile), ivi incluso l'erario, con la conseguenza che al 31 dicembre 2019 la compagine sociale della società non è mutata. Il reddito prodotto nel 2019 deve essere, pertanto, riferito a tutti i soci che rivestono tale qualifica alla chiusura del periodo di imposta (2019) ivi incluso l'Istante.

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)