



Trasferimenti “mortis causa” di partecipazioni in Società di persone: il caso dell’erede minore di età

Lo scopo della presente trattazione è fornire un commento alla pronuncia ministeriale relativa ai trasferimenti di quote sociali di società di persone in capo ad eredi minorenni del 17 aprile 2008.

In particolare, con detta risoluzione, l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato come l’autorizzazione da parte del Tribunale alla partecipazione del minore alla società, nel caso in cui intervenga posteriormente al 31 dicembre, ha effetto retroattiva solamente ai fini civilistici, mentre fiscalmente, ai fini dell’imputazione dei redditi, rileva la compagine sociale esistente a tale data.

Vi sarà una discrasia tra il percepito ed il tassato in capo ai soci superstiti, in quanto, nonostante essi percepiscano i ricavi in proporzione alle loro reali quote di partecipazione, sconteranno l’imposta sul reddito anche per la quota del minore, ovviamente imputata in proporzione alla partecipazione degli stessi alla società, con tutte le conseguenze del caso.

Premessa

Come è noto la tassazione ai fini reddituali delle società di persone e assimilate avviene in base al principio della trasparenza di cui all’art.5 del Tuir, secondo cui il reddito prodotto dalla società in un determinato periodo d’imposta, deve essere imputato a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione dello stesso sulla base delle quote di partecipazione.

In sostanza le società di persone e assimilate, pur rimanendo soggetti passivi d’imposta ai fini Irap ed Iva e pur continuando a rivestire la qualità di sostituti di imposta, perdono la soggettività tributaria relativamente all’Irpef che deve essere versata dai singoli soci.

Le quote di partecipazione si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, se non risultano determinate diversamente da atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta. Nel caso in cui il valore di partecipazione agli utili non risulti determinabile, si presume una partecipazione paritetica.

Nel caso di variazione, in corso d’anno, della compagine sociale per effetto di trasferimento di quote *inter vivos o mortis causa*, si pone il dubbio se l’imputazione degli utili maturati al socio uscente e al nuovo socio debba avvenire *pro tempore*, cioè in proporzione al periodo di tempo di possesso della partecipazione.

Da un punto di vista civilistico, l’orientamento giurisprudenziale è dell’avviso che i redditi della società devono essere imputati ai soci che risultano tali al momento dell’approvazione del rendiconto²².

La giurisprudenza menzionata fonda le proprie conclusioni sul disposto dell’art.2262 c.c. in base al quale il diritto agli utili sorge in capo al soggetto che è socio al momento dell’approvazione del rendiconto predisposto dagli amministratori al termine dell’esercizio. E’ bene chiarire che l’approvazione del rendiconto è presupposto necessario affinché il socio possa vantare un diritto di credito nei confronti della società ad ottenere la parte di utili corrispondente alla propria partecipazione. Tuttavia, alla chiusura dell’esercizio

²² In tal senso, C.T.C., n.3220 del 24/04/1991, Cassazione sentenze nn.8423/94, 19238/03.

sociale, l'utile prodotto, ancorché non distribuibile, può ben ritenersi assegnabile ai soci esistenti alla chiusura dell'esercizio²³. Pertanto, ai fini dell'imputazione del reddito prodotto ai sensi dell'art.5 del Tuir, la compagine societaria sarà individuata alla data di chiusura del periodo d'imposta.

Quindi, il socio che ha trasferito la propria partecipazione societaria nel corso dell'esercizio, se da una parte non potrà vantare diritti sulla quota di utili maturati, dall'altra non potrà essere chiamato a rispondere degli oneri tributari relativi a tale quota. Infatti, sarà il nuovo socio entrante a dichiarare la quota di utili maturata per l'intero esercizio. Peraltro, è molto probabile che il socio uscente, nel determinare il prezzo di cessione della quota, abbia tenuto conto degli utili maturati fino a quel momento, al netto dell'onere tributario trasferito in capo al socio entrante.

Il criterio dell'imputazione reddituale in capo ai soci esistenti al termine dell'esercizio, risulta confermato anche dalla recente presa di posizione ministeriale in materia di recesso del socio da società di persone (R.M. n.64/E/08). Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, gli utili in corso di formazione alla data del recesso, unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell'esercizio, saranno tassati per trasparenza in capo ai soci superstiti alla fine dell'esercizio stesso.

La successione *mortis causa*. Aspetti civilistici

L'articolo 2284 c.c. inerente la morte del socio prevede, salvo differente indicazione espressa nel contratto sociale, l'intrasmissibilità *mortis causa* della quota sociale.

E' necessario premettere come il codice civile ha espressamente disciplinato esclusivamente i casi inerenti le società semplici e le Snc.

L'articolo 2284 c.c.²⁴, concede ai soci superstiti 3 alternative:

⇒ Liquidazione della quota del defunto

Nella prima ipotesi, gli eredi risulteranno titolari di un diritto di credito rappresentato da somme di denaro che sebbene non determinate, sono determinabili ai sensi dell'art.2289 c.c..

L'erede diventa titolare di un credito alla liquidazione della quota sociale, ed essendo lo stesso un credito ereditario che si acquista con l'accettazione dell'eredità, segue le regole previste dalle norme sulla successione *mortis causa*.

La scelta per la liquidazione del rapporto sociale limitatamente agli eredi del defunto, dipenderà anche da opportune scelte di convenienza in materia di maggioranze societarie.

⇒ Scioglimento della società

Si realizza principalmente nel caso in cui i soci superstiti abbiano sempre visto nella partecipazione del defunto alla società una condizione essenziale ed imprescindibile per il raggiungimento dell'oggetto sociale.

La scelta di procedere allo scioglimento della società, al di fuori dell'obbligo di liquidazione della quota agli eredi nel termine di 6 mesi dallo scioglimento del rapporto²⁵, non è vincolata ad un lasso di tempo prestabilito. Si avrà il decadimento dell'opzione di scioglimento al compimento di un atto che risulti essere con questa incompatibile²⁶.

²³ Conforme in tal senso M.Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, edizione aggiornata al 30 aprile 2007, pagg.85 ss..

²⁴ Ai sensi dell'art.2284 c.c. "Salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano."

²⁵ Si ricorda come decorsi infruttuosamente i 6 mesi previsti dal codice civile, vi sia l'automatica costituzione in mora della società stessa ai sensi dell'art.1219, co.2, n.3 del c.c..

²⁶ A titolo esemplificativo si può citare la conclusione di un contratto di acquisto.

Si precisa come, non essendo soci, gli eredi non possano partecipare allo scioglimento della società, ma abbiano comunque la facoltà di nominare un esperto che controlli e verifichi le operazioni di scioglimento²⁷.

⇒ Prosecurazione con gli eredi, se quest'ultimi vi acconsentono

L'ultima ipotesi prevede la prosecuzione della società con gli eredi del socio defunto.

Ne deriva che si assisterà alla riconversione del diritto di credito alla liquidazione in rapporto sociale.

La continuazione può scaturire:

- per accordo tra i soci superstiti e gli eredi;
- per clausole di continuazione.

Nella prima fattispecie gli eredi diventano soci singolarmente e non come gruppo unico poiché la qualità di socio non si acquista per successione ma con un contratto concluso da parte del singolo, contratto di cui la successione rappresenta il presupposto *sine qua non*²⁸.

Ne deriva che non tutti gli eredi potrebbero essere ammessi nella società.

Conseguenza diretta dell'assunzione della qualifica di socio è la responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio, ai sensi dell'art.2269 c.c.²⁹.

Infine, senza troppo dilungarsi in merito, la continuazione del rapporto sociale con gli eredi può derivare anche per espressa previsione.

Stiamo parlando delle *c.d. clausole di continuazione e di successione*.

Tra le prime si possono segnalare le clausole di continuazione facoltativa che rappresentano un contratto a favore di terzi dove attori sono il futuro *de cuius* (stipulante), i restanti soci (promettenti) ed i futuri eredi (terzi beneficiari).

Dello stesso genere ma incerte in merito alla loro ammissibilità o meno, sono le clausole di prosecuzione obbligatoria. La loro inammissibilità si basa sul presupposto che lo *status* di socio è indisponibile e la clausola contrasterebbe con la libertà di scelta dell'erede oltre che essere in contrasto con il principio di accettazione dell'eredità con beneficio di inventario. Si creerebbe un contrasto tra la responsabilità illimitata del socio e quella limitata dell'erede.

Dall'altro canto si può controbattere che *status* di socio si acquista con un atto spontaneo di adesione dell'erede al contratto societario, con ovvia accettazione dei debiti pregressi.

In conclusione le clausole di prosecuzione obbligatoria devono ritenersi inammissibili dal momento che un soggetto non può diventare socio a responsabilità illimitata senza un'esplicita dichiarazione di volontà.

In definitiva, qualora l'erede preferisca partecipare alla società anziché conseguire la liquidazione della quota, sia che ciò avvenga mediante una convenzione con i soci superstiti, sia mediante adesione ad una clausola di continuazione, è necessario che lo stesso esprima validamente il proprio consenso.

Nel caso di **erede minore di età**, la normativa civilistica prevede che il consenso alla continuazione della società sia subordinato all'autorizzazione del giudice tutelare, come previsto dall'art.2294 c.c.. La *ratio* di tale disposizione è facilmente individuabile nella necessità di tutelare l'incapace contro i possibili rischi derivanti dall'assunzione della responsabilità illimitata conseguente all'acquisto della qualità di socio.

²⁷ La scelta di nominare un esperto deriva dall'art.2280 c.c. ai sensi del quale non è ammessa la ripartizione, neppure parziale, tra i soci di beni sociali, fino al soddisfacimento integrale dei creditori o all'eventuale accantonamento delle somme necessarie allo scopo.

²⁸ Rappresentando l'ingresso dell'erede una modificazione del contratto sociale originario, è richiesta, ai sensi dell'art.2252 c.c., l'unanimità, a meno che non siano convenute maggioranze diverse.

²⁹ La responsabilità nel subentro è illimitata dal momento che deriva da un contratto *inter vivos* con la conseguenza che non vi può essere contrasto con le norme successorie.

In dottrina è discusso se l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario comporti per il minore la responsabilità per le obbligazioni sociali preesistenti al momento in cui è entrato a far parte della società. La dottrina³⁰ dominante ritiene che, in tal caso, prevalgono le regole societarie su quelle successorie, con conseguente applicazione dell'art.2269 c.c., secondo il quale "*chi entra a far parte di una società già costituita risponde con gli altri soci per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio*".

Questa tesi è coerente con quanto detto in precedenza in quanto l'ingresso in società dell'erede avviene sulla base di uno specifico negozio tra vivi con espressione di una precisa manifestazione di volontà.

In ultimo è bene sottolineare come per le Sas, quanto al socio accomandatario, per espresso rinvio da parte dell'art.2318 c.c., valgono le regole dettate dal citato art.2284 c.c. in quanto detto socio è illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali al pari dei soci di Snc.

Al contrario, la quota del socio accomandante, responsabile limitatamente a quanto conferito in società, è per espressa previsione dell'art.2322 c.c. trasmissibile *mortis causa* con la conseguenza che gli eredi subentrano ipso iure nella medesima posizione del *de cuius*. Il motivo per cui è ammessa la trasmissibilità di tale quota è che essa si considera alla stregua di una partecipazione al capitale, mentre il rapporto tra soci accomandatari e società è basato sull'*intuitu personae*³¹.

Inoltre per le Sas in mancanza di soci accomandatari viene meno il requisito della responsabilità illimitata che rappresenta una delle caratteristiche peculiari delle società di persone rispetto a quelle di capitali³². Il venir meno di tutti i soci accomandanti, al contrario, determina esclusivamente la trasformazione tacita in Snc.

Aspetti fiscali del trasferimento *mortis causa* ad erede minore di età: R.M. n.157/08

L'ipotesi di trasferimento *mortis causa* di quote societarie di società di persone ad erede minore di età è stata esaminata dall'Agenzia delle Entrate con la [R.M. n.157/08](#).

La fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate è quella di una Snc in cui uno dei soci, detentore di una partecipazione pari al 10% del capitale della società, decedeva nel corso del periodo d'imposta 2007, lasciando in eredità tale partecipazione in proporzione a cinque eredi, tra i quali due soggetti minori di età.

Con l'istanza è stato chiesto all'Agenzia di pronunciarsi in merito al criterio da seguire per la corretta imputazione del reddito prodotto dalla società di persone, relativo al periodo d'imposta nel corso del quale era avvenuta la variazione della compagine sociale, considerando che per i due eredi minorenni non era stata ancora avviata la procedura, prevista *ex lege*, per l'accettazione da parte loro dell'eredità.

Da parte sua l'Amministrazione Finanziaria interpellata, rifacendosi alle conclusioni della giurisprudenza enunciate precedentemente, ha chiarito che il reddito prodotto dalla società di persone, risultante al termine del periodo d'imposta, deve essere imputato per intero e proporzionalmente ai soci che rivestono tale qualifica alla chiusura di tale periodo d'imposta.

Risultano, quindi, esclusi dall'imputazione per trasparenza del reddito prodotto alla fine dell'esercizio, gli eredi del socio di società di persone che a tale data non hanno ancora

³⁰ Si veda Ferri, *Le società*, Torino, 1987, pag.276.

³¹ Sul concetto dei soci accomandanti quali "soci capitalisti" vedasi Galgano in "Diritto commerciale – Le società", Bologna, 2004, pag.111

³² Si ricorda come nelle Sas siano previste due tipologie di soci: gli accomandatari che rispondono illimitatamente per le obbligazioni sociali e gli accomandanti che al contrario rispondono esclusivamente per la quota conferita in società. Conseguenza immediata di questa differente responsabilità è che solamente agli accomandatari è concessa l'amministrazione della società.

accettato l'eredità o che non hanno ancora ottenuto l'autorizzazione alla prosecuzione del rapporto societario in quanto minorenni.

La successiva autorizzazione da parte del giudice tutelare comporterà la qualifica di socio anche in capo agli eredi incapaci, con effetto retroattivo, con la conseguenza che il nuovo socio potrà pretendere la quota di utili maturati (e risultanti dal rendiconto approvato) anche dell'esercizio in cui si è aperta la successione. La distribuzione di tali utili, nel frattempo accantonati a riserva da parte delle società, non comporterà effetti fiscali in capo ai nuovi soci qualora siano decorsi i termini per l'adempimento degli obblighi di natura fiscale, posto che il reddito prodotto è stato già imputato ai soci che risultavano tali al termine dell'esercizio.

I soci che avranno subito la maggiore imposizione, per effetto dell'imputazione dei redditi di spettanza degli eredi minori di età, sprovvisti al momento della necessaria autorizzazione, a nostro avviso, potranno richiedere le maggiori somme esborsate in via di regresso agli eredi minorenni al momento del loro subentro in società.

Al contrario, nel caso in cui l'autorizzazione del giudice intervenga prima del decorso dei termini per l'adempimento degli obblighi tributari, i redditi prodotti al termine del periodo d'imposta precedente saranno imputabili in capo ai soci incapaci in conseguenza dell'effetto retroattivo della pronuncia del Giudice. Tale considerazione sembrerebbe avallata anche dalla R.M. n.157, laddove viene previsto che la successiva autorizzazione del Tribunale produrrà solo effetti civilistici tra le parti ma non produrrà obblighi di natura fiscale "i cui termini siano ormai decorsi". Pertanto, ipotizzando che l'autorizzazione del giudice tutelare intervenga nel periodo d'imposta successivo all'apertura della successione ma prima del versamento a saldo delle imposte, parrebbe legittimo ritenere che la quota di reddito relativa agli eredi soci minori di età debba essere imputata per trasparenza agli stessi, con i connessi obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte. Su tale ultimo punto sarebbe opportuno una pronuncia esplicita dell'Amministrazione Finanziaria.